

Les Commissionnaires et l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires

THÈSE pour le DOCTORAT
(ès sciences politiques)

*L'acte publié sur les matières ci-après
sera soutenu le Mercredi 16 Mars 1921, à 2 heures 1/2*

par

M. Georges LÈQUES

Président : M. HITIER, Professeur

Suffrageants { *MM. WAHL, Professeur*
GERMAIN MARTIN, Chargé de Cours

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^e et ancienne Librairie F. Pichon réunies

F. Pichon et Durand-Auzias, Administrateurs

LIBRAIRIE DU CONSEIL D'ÉTAT ET DE LA SOCIÉTÉ DE LÉGISLATION COMPARÉE

20, Rue Soufflot (5^e arr.)

1921

LÈQUES

**La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les
thèses ; ces opinions doivent être considérées
comme propres à leurs auteurs.**

Les Commissionnaires
ET
l'Impôt sur le Chiffre d'affaires

Les Commissionnaires et l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires

THÈSE pour le DOCTORAT
(ès-sciences politiques)

*L'acte publié sur les matières ci-après
sera soutenu le Mercredi 16 Mars 1921, à 2 heures 1/2*

par

M. Georges LÈQUES

Président: M. HITIER, Professeur

Suffragants { *MM. WAHL, Professeur*
GERMAIN MARTIN, Chargé de Cours

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et ancienne Librairie F. Pichon réunies

F. Pichon et Durand-Auzias, Administrateurs

LIBRAIRIE DU CONSEIL D'ÉTAT ET DE LA SOCIÉTÉ DE LÉGISLATION COMPARÉE
20, Rue Soufflot (5^e arr.)

1921



INTRODUCTION

Le rôle de la commission dans le commerce d'exportation

Le commerce d'exportation a toujours été l'un des facteurs essentiels de la prospérité économique d'une nation ; son rôle est plus important que jamais à l'époque actuelle dans les pays qui ont beaucoup souffert de la crise universelle provoquée par la guerre ; c'est ainsi qu'en France, le développement du commerce d'exportation apparaît comme la condition indispensable du relèvement économique.

Produire, tel est le mot d'ordre qui fut donné après la fin de la guerre à tous les Français ; mais produire pour les besoins intérieurs du pays n'est pas suffisant. C'est déjà un résultat, certes très appréciable, que de ralentir le courant des importations, mais il n'en est pas moins indispensable de produire suffisamment pour pouvoir expédier à l'étranger : notre balance des comptes est plus que jamais un indice essentiel de notre force économique, alors surtout que nous avons été ramenés par l'effort de cinq ans de guerre à une situation comparable, à bien des points de vue, à celle des pays neufs.

De la situation de notre balance des comptes dépend, en effet, dans une certaine mesure, celle de notre change ; sans vouloir nier l'influence exercée à cet égard par l'émission de papier-monnaie, voire même à certaines époques par la spéculation, il serait impardonnable de perdre de vue que la loi de l'offre et de la demande contribue à la fixation du prix de la lettre de change. Si nos exportations étaient de beaucoup supérieures à nos importations, les banquiers disposeraient de beaucoup plus de papier sur l'étranger qu'il ne pourrait leur en être demandé pour le règlement de nos dettes ; il y aurait là pour notre franc un facteur de supériorité sur les devises étrangères. Le change s'améliorant, la valeur de notre monnaie s'accroissant sur les marchés étrangers, les facilités d'importation qui en résulteraient provoqueraient une baisse des prix des marchandises sur le marché intérieur et, partant, amélioreraient la valeur de la monnaie ; à ce mouvement des prix ne saurait échapper celui du loyer des capitaux exprimé par le taux de l'intérêt. A tous ces éléments de relèvement économique, s'ajouterait l'enrichissement des exportateurs, enrichissement favorable à la restauration des finances nationales pour lesquelles un accroissement de matière imposable est naturellement une source de nouvelles recettes.

Et ce ne serait pas là le seul profit que l'Etat serait appelé à retirer du développement de notre commerce d'exportation : en plus d'une augmentation de recettes, il bénéficierait d'une diminution de sa dette. La baisse du taux de l'intérêt est en effet la condition

indispensable de la conversion des dettes publiques et d'un allègement de charges propre à faciliter leur amortissement. De plus, l'enrichissement des particuliers et la situation meilleure sinon favorable de notre change, favoriserait beaucoup le rapatriement de notre dette extérieure, pour ainsi dire inexistante avant la guerre, et dont la formation fut provoquée par la nécessité d'acheter à tout prix à l'étranger. Le développement de nos exportations contribuerait à ce point de vue, comme à bien d'autres, au rétablissement de notre ancienne prédominance vis-à-vis de nombre de pays d'outre-mer.

Telle est l'importance de l'extension du commerce d'exportation dans les circonstances actuelles ; on comprend, dès lors, combien sont essentiels les organes de son développement tant au point de vue des intérêts particuliers que de ceux de l'Etat.

Au premier rang de ces organes figurent les commissionnaires. Si cette catégorie d'intermédiaires n'est pas toujours uniquement spécialisée dans l'exportation, son rôle économique essentiel n'en est pas moins de faciliter le commerce extérieur ; un pays qui abandonne le commerce de commission à des mains étrangères voit son commerce extérieur pâtir pour le plus grand profit des nations rivales (1).

C'est qu'en effet, le rôle d'un agent opérant, le plus souvent d'ailleurs, pour le compte des parties qu'il met en rapport d'affaires, rôle éminemment utile, à coup sûr, dans le commerce intérieur, apparaît

(1) Hauser : Les Méthodes allemandes d'expansion économique, page 226.

comme plus indispensable encore à l'occasion des échanges internationaux. Les difficultés qui s'opposent à l'entrée en relations directes du vendeur et de l'acheteur sont, de par la nature des choses, plus considérables quand les intéressés sont séparés par des frontières ; un premier obstacle, tenant à la différence des langues, complique en pareil cas la conclusion des opérations commerciales ; il rend également plus ardue l'étude du marché extérieur. La recherche des débouchés ne pourrait être effectuée qu'au prix de sacrifices considérables si l'on ne connaissait d'autre moyen d'enquête que l'envoi sur place, aux frais de chaque entreprise, d'un représentant qui lui serait spécialement attaché. Mais des difficultés plus grandes surgissent encore lorsqu'on veut calculer le prix de revient de la marchandise rendue à destination, en tenant compte des frais de transport. Si le commissionnaire se charge presque toujours d'effectuer matériellement l'expédition, son rôle bien compris au point de vue de l'expansion commerciale doit être de faciliter à l'exportateur la vente de la marchandise dans le pays de destination à des conditions telles que l'opération soit aussi aisée, aussi simple pour l'acheteur étranger que s'il se trouvait en présence d'un de ses compatriotes : le prix de la vente devrait donc être toujours établi en monnaie étrangère, marchandise rendue sur place. Pour satisfaire à ces conditions, il est indispensable de connaître exactement, non seulement les frais de transport, mais le montant des droits de douane, le cours du change et de pouvoir prévoir les variations de ce dernier ; de plus, il est essentiel de savoir s'adap-

ter aux usages de paiement du pays destinataire. Dès lors, une division du travail doit rationnellement s'opérer entre les producteurs, nécessairement absorbés par les soucis de la fabrication et les intermédiaires qui se chargeront de l'étude technique de l'exportation. C'est faute d'avoir suffisamment compris ces principes, merveilleusement appliqués par les Allemands, que nos industriels se sont vus dans bien des cas distancés ou supplantés par ces redoutables rivaux sur un grand nombre de marchés étrangers (1).

Le commissionnaire est parfaitement placé pour jouer ce rôle d'intermédiaire de par sa spécialisation ; son intervention est, de plus, essentielle par le crédit qu'il fournit aux commerçants encore peu connus à l'étranger. Garantissant parfois la solvabilité de l'acheteur par le jeu de la convention de ducroire, achetant même souvent la marchandise pour la revendre sous son nom, à ses risques et périls, il aide puissamment le producteur dans sa conquête du marché étranger. De plus, son intervention facilite les échanges par le fait qu'il les groupe ; les commissionnaires vendeurs et les commissionnaires acheteurs étant constamment en rapport les uns avec les autres, on songe naturellement à s'adresser à eux plutôt qu'à rechercher au prix d'une perte de temps considérable l'acheteur ou le producteur étranger. C'est encore une conséquence de la division du travail indispensable à la prospérité des forces économiques des Etats modernes.

Le développement du commerce de commission

(1) Hauser : Les Méthodes allemandes d'expansion économique, page 214.

est donc essentiel à la facilité, à l'accroissement des exportations ; le rôle économique du commissionnaire est, par suite, de la plus haute importance. Il a, en outre, sa répercussion dans le domaine financier essentiellement dépendant du domaine économique. Non seulement les commissionnaires, en facilitant les échanges, contribuent à l'heureuse influence qu'exerce l'amélioration de la balance des comptes sur les finances publiques, mais encore ils accroissent la matière imposable, par l'enrichissement qu'ils procurent aux producteurs de toute espèce; de plus, ils constituent eux-mêmes, de par leur profession, une catégorie de contribuables dont les bénéfices, s'accroissant avec la reprise des affaires, se prêtent à une taxation productive.

Aussi les commissionnaires déjà imposés au même titre que les autres commerçants ont-ils été assujettis en France à la taxe sur le chiffre d'affaires ; cet impôt a donné lieu, en ce qui les concerne, à de nombreuses réclamations et à de véritables polémiques dans les journaux commerciaux ; la taxation des commissionnaires est chose singulièrement délicate de par les répercussions qu'elle peut entraîner sur le marché de l'exportation.

Il nous a donc semblé que l'étude de l'impôt sur le chiffre d'affaires, envisagé plus spécialement au point de vue du commissionnaire, présentait un intérêt dépassant de beaucoup celui de la défense de cette catégorie de commerçants ; à cet égard, comme à bien d'autres, se manifeste la solidarité des divers agents de production et d'échange d'une même nation.

CHAPITRE PREMIER

Généralités sur l'impôt du chiffre d'affaires

Pour pouvoir étudier aisément les problèmes soulevés par l'application aux commissionnaires de l'impôt sur le chiffre d'affaires, il convient de jeter au préalable un coup d'œil rapide sur la législation générale de cet impôt. Ainsi les points particuliers relatifs aux commissionnaires pourront être plus facilement rattachés aux principes généraux de la loi, préalablement mis en lumière.

SECTION PREMIÈRE

Historique de l'impôt sur le chiffre d'affaires

L'histoire de la législation fiscale française au xix^e et au xx^e siècle, s'explique, indépendamment des nécessités budgétaires, par les luttes qui se sont livrées entre les représentants de diverses tendances. Si l'impôt direct et l'impôt indirect ont toujours été perçus simultanément, la part qui devait être assignée à chacun de ces modes de taxation n'en a pas moins été toujours vivement discutée ; de même, on n'a jamais pu se mettre d'accord sur la question de savoir s'il n'était pas préférable d'asseoir l'impôt

sur les signes extérieurs de la richesse, plutôt que d'essayer d'atteindre directement le revenu ou la fortune acquise. La taxe sur le chiffre d'affaires marque, à ces points de vue, un renouveau de tendances qui semblaient depuis quelques années appelées de plus en plus à disparaître devant les conquêtes des principes opposés ; cette taxe est, en effet, un impôt indirect par sa nature, puisqu'elle est perçue à l'occasion d'un fait (1), celui de la vente ; elle l'est encore du fait de son incidence : en fin de compte, elle est supportée par le consommateur. De plus, la taxe du chiffre d'affaires est par excellence un impôt sur les signes extérieurs ; le commerce l'a appelée de ses vœux afin d'éviter une taxation directe de ses bénéfices.

En 1920, à la veille du vote de la loi du 25 juin, le commerçant supportait spécialement, en plus des centimes additionnels à l'ancienne contribution des patentes, et de contribution sur les bénéfices de guerre, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, substitué au principal des patentes ; l'imposition des bénéfices constituait une victoire des partisans de la taxation directe contre ceux de l'imposition des signes extérieurs.

Une concession avait été cependant faite à ces derniers : la loi du 31 juillet 1917 avait, en effet, prévu que l'évaluation du bénéfice imposable pourrait être faite de deux manières différentes : soit par la déclaration du contribuable, contrôlée au moyen de renseignements communiqués par lui, soit par l'application au chiffre d'affaires réalisé de coefficients appropriés. C'est ainsi

(1) Allix : *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1912, page 351.

que la notion du chiffre d'affaires s'est introduite dans notre droit fiscal.

Une commission prévue par la loi de 1917 fut réunie pour déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux ; ses travaux, résumés dans un rapport inséré au *Journal officiel* du 18 mars 1918, ont servi de base aux travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1920, en ce qui concerne le chiffre d'affaires.

Mentionnons enfin que la loi du 31 juillet 1917, art. 14, avait organisé, comme complément de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux une taxe sur le chiffre d'affaires : elle différait essentiellement de celle instituée par la loi du 25 juin 1920 en ce qu'elle ne frappait que les entreprises ayant pour objet principal la vente au détail de denrées et de marchandises, lorsque leur chiffre d'affaires dépassait une certaine limite ; le taux de l'impôt variait de 1 à 5 %. La taxe de l'art. 14 de la loi du 31 juillet 1917 subsiste d'ailleurs toujours et se superpose, le cas échéant, à l'impôt créé par la loi du 25 juin 1920 (1).

SECTION II

Qu'est-ce que le chiffre d'affaires ?

Le chiffre d'affaires est, somme toute, un indice du bénéfice, bien qu'il n'y ait aucune corrélation nécessaire entre l'existence du chiffre d'affaires et celle d'un bénéfice.

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite de M. Lesaché, député. (*J. O.* du 9 novembre 1920.)

Tous les négociants ont un chiffre d'affaires et cependant nombreux sont ceux auxquels leurs opérations ne rapportent en définitive que des pertes : chiffre d'affaires et bénéfice sont deux conceptions absolument distinctes, au point de vue fiscal.

Le chiffre d'affaires d'une année doit s'entendre du montant total des ventes réalisées ou des rémunérations acquises comme prix de services rendus ; dans ce chiffre sont compris tous les éléments constitutifs du prix des marchandises vendues et, par conséquent, le montant total des frais incorporés dans ce prix ; on n'en distrait pas, par exemple, le montant des droits et contributions payés par le vendeur (1).

A ces deux points de vue, indépendance de la notion du chiffre d'affaires et de celle du bénéfice, non déduction des frais et impôts, la doctrine élaborée dans le rapport de Calan a été entièrement adoptée par le législateur, dans sa rédaction de l'art. 62 de la loi du 25 juin 1920 (2).

(1) Rapport présenté au nom de la commission chargée de déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par M. de la Lande de Calan, rapporteur général. (*J. O.* du 18 mars 1918, p. 2463.)

(2) Cons., pour l'indépendance des notions de chiffre d'affaires et de bénéfice : 2^e séance de la Chambre du 24 avril 1920 (*J. O.*, débats, p. 1324, 2^e colonne) ; Sénat, séance du 29 mai 1920 (*J. O.* 30 mai, p. 774, 2^e colonne). En ce qui concerne la non-déduction des frais et impôts : Chambre des députés, 2^e séance du 23 avril 1920 (*J. O.*, p. 1276 et suiv.) ; 2^e séance du 24 avril 1920 (*J. O.*, p. 1317 et suiv.) ; Sénat, 29 mai 1920 (*J. O.*, p. 776). Voir également : Réponse du Ministre des finances à la question écrite n° 5.405 (*J. O.* du 15 déc. 1920, p. 3640). L'escompte doit être déduit du prix soumis à l'impôt du chiffre d'affaires (Instruction du 29 août 1920, p. 21). Sur la question des emballages, voir la même instruction, p. 21 et 32, et les réponses du Ministre des finances aux questions écrites de MM. Lamoureux, député (*J. O.* du 9 novembre 1920), et Proust (*J. O.* du 8 nov. 1920), toutes deux rapportées dans le *Bulletin de la Chambre de commerce de Paris* du 13 novembre 1920.

SECTION III

De l'assiette de la taxe

Pour étudier l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires, il faut se demander quelles personnes sont assujetties à l'impôt et pour quelles affaires.

§ 1^{er} : *Des assujettis*. — L'art. 59 de la loi du 25 juin 1920 indique d'une manière générale que les redevables sont les personnes qui habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1910. Cette dernière catégorie comprend les exploitants de mines.

Sont donc assujettis les commerçants et les industriels ; mais ils ne sont pas les seuls imposés en raison de ce que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux frappe d'autres catégories de contribuables ; enfin, il faut remarquer que l'acte de commerce occasionnel est taxé et cela en vertu d'une disposition formelle de la loi. Nous retrouverons plus loin une application de ce principe (1).

§ 2 : *Affaires taxées*. — L'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires ne serait pas déterminée par la simple énumération des personnes assujetties ; il est, en outre, essentiel d'étudier quelles affaires sont taxées ; toutes les transactions des personnes visées par l'art. 59 ne sont pas, en effet, nécessairement imposées.

(1) Voir plus loin, p. 34.

A cet égard, il faut se demander où et à partir de quelle époque l'impôt est applicable, enfin quelles exceptions aux règles générales ont été édictées par la loi elle-même.

Affaires faites en France. — L'impôt a été institué « sur les affaires faites en France » (art. 59 de la loi) ; il en résulte qu'il n'atteint pas les transactions opérées dans les colonies, notamment en Algérie et Tunisie ; de même, l'achat d'une marchandise en territoire étranger et sa vente directe en pays étranger, sans passer par le territoire français, ne doit pas être imposée (1).

Affaires conclues avant le 1^{er} juillet 1920. — Aux termes du même article 59, la formule « les affaires faites en France à partir du 1^{er} juillet » doit servir de base à toute discussion relative au problème très débattu de l'époque à partir de laquelle l'impôt entre en vigueur, notamment à ce point de vue : les affaires conclues avant le 1^{er} juillet sont-elles passibles de l'impôt ?

Toute affaire passe en effet par trois phases successives : 1^o la conclusion de l'accord des parties sur la marchandise vendue et sur le prix ; 2^o la livraison ; 3^o le paiement du prix.

Si l'on se réfère aux principes généraux du droit civil, le contrat est parfait dès que les parties sont tombées d'accord sur le prix et la marchandise ; dès lors, il y a juridiquement « affaire faite ». Dans ces conditions, seules les affaires conclues après le 1^{er} juillet 1920 tomberaient dans le champ d'application de la loi.

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite (J. O. du 16 août 1920). Voir également la réponse à la question de M. Ferraris (J. O. du 9 novembre 1920) et à la question de M. Maillard (J. O. du 15 août 1920). Instruction ministérielle du 29 août 1920, p. 10.

On peut toutefois se demander si ces considérations juridiques étaient bien présentes à l'esprit des rédacteurs du projet et surtout si les Chambres ne les ont pas complètement perdues de vue au moment où elles ont voté la loi du 25 juin 1920.

C'est l'intention des Chambres à cette époque qui doit servir de guide dans l'interprétation de la loi, plus encore que les principes du Code civil, auxquels le législateur peut toujours déroger, la loi étant de sa nature, modifiable à tout instant.

Or l'esprit de la loi sur le chiffre d'affaires paraît bien être de frapper toutes les recettes des commerçants postérieures au 1^{er} juillet (1) ; dans ce sens peut être interprété l'art. 62 de la loi : « L'impôt est perçu sur le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées ».

Cependant, le Ministre des Finances reculant devant les conséquences extrêmes de ce raisonnement a cru devoir poser le principe qu'une affaire n'était réellement faite ou réalisée qu'après la livraison ; en conséquence : 1° sont exemptes de l'impôt toutes les affaires où la commande et la livraison étaient antérieures au 1^{er} juillet et où le paiement seul restait en suspens à cette date ; 2° par voie de conséquence, sont soumises à l'impôt toutes les affaires dont la livraison et le paiement sont postérieurs au 1^{er} juillet, alors même que la commande serait antérieure (2) ; si la livraison des objets vendus n'a pas été

(1) Avis du Conseil d'Etat, 6 novembre 1920.

(2) Déclarations du Ministre des finances, Chambre des députés (*J. O.* du 27 nov. 1920, p. 3359) ; Réponses du Ministre des finances aux questions écrites de MM. Guibal et Gay, députés (*Journal officiel* des 15 et 27 août 1920).

opérée en totalité, l'impôt est dû dans la mesure des livraisons restant à effectuer (1).

Cette interprétation ingénieuse, qui a visé à concilier l'intérêt du Trésor avec ceux des contribuables, sans d'ailleurs y parvenir, ne paraît pas avoir été jamais dans l'intention du législateur de juin 1920. A vrai dire, les Chambres n'avaient pas aperçu le problème qui allait se poser à ce sujet. Il est probable qu'elles seront amenées à le résoudre elles-mêmes, par la suite, puisqu'il s'agit, à vrai dire, non d'interpréter, mais bien de compléter la loi.

Exceptions. — L'exposé des principes généraux de l'assiette de l'impôt doit être complété par celui des exceptions particulières résultant de la loi elle-même.

Exemptions de certaines catégories de commissions et courtages. — En premier lieu, un certain nombre d'affaires qui tomberaient sous l'application de l'art. 59 de la loi, ont été spécialement exemptées par l'art. 60, notamment celles qui donnent lieu à des commissions ou courtages dont le taux est fixé par des lois ou des décrets.

Exemptions en matière de taxe de luxe. — De plus, sont en principe exemptées du paiement de l'impôt les affaires relatives aux objets classés comme étant de luxe, quand il ne s'agit pas de ventes au détail ou à la consommation ; en ce qui concerne les objets de luxe, seule la dernière transaction qui aboutit à les faire passer entre les mains du consommateur, est imposée, à 10 %, alors

(1) Instruction ministérielle du 29 août 1920, page 25. Pour les marchandises expédiées à l'étranger « à condition » avant le 1^{er} juillet 1920, voir réponse du Ministre des finances à la question écrite de M. Ruffier, sénateur (J. O. du 9 novembre 1920).

que l'impôt est normalement de 1 %. Cette mesure s'explique par le taux particulièrement lourd de la taxe ; l'impôt sur le chiffre d'affaires a abrogé et remplacé dans ce domaine particulier l'ancienne taxe de luxe instituée par la loi du 31 décembre 1917, complétée par celle du 24 mars 1918 (loi du 25 juin 1920, art. 64) (1).

Exemptions à l'exportation. — Enfin, la nécessité d'éviter d'entraver le commerce extérieur a fait exempter de l'impôt les affaires portant sur des marchandises exportées ; cependant, la loi a admis une exception à ce principe en décidant que des décrets pourraient déterminer un certain nombre d'objets de luxe qu'il paraîtrait sans danger d'exclure de l'exonération à l'exportation ; telle fut l'origine du tableau C annexé au décret du 26 juin 1920 (art. 72, § 3 de la loi du 25 juin 1920).

Ce tableau comprenait les ouvrages de mode, robes et manteaux, dentelles et plumes. Ces objets étant précisément ceux dans lesquels excelle l'industrie parisienne, et qui fournissent à ce titre un des plus forts contingents à l'exportation, la composition du tableau C et son principe ont donné lieu à de très vives réclamations dans les milieux commerciaux. On avait même essayé de soutenir que la taxe de 10 % ne jouait pas à l'exportation quand la vente était faite non pas à un consommateur, mais à une maison de commerce, cela par application des règles

(1) Les textes relatifs à la nouvelle taxe de luxe sont, outre les articles 64 et 73 de la loi du 25 juin, le décret du 26 juin 1920 (J. O. du 27 juin), complété par trois tableaux : Tableau A (marchandises soumises à la taxe de 10 % en raison de leur nature et quel que soit leur prix) ; tableau B (objets soumis à la taxe lorsque le prix de vente excède la somme prévue au tableau) ; tableau C (objets de luxe non exonérés de la taxe lors de leur exportation).

de l'assiette de la taxe en France. Mais l'exemption de la taxe de luxe lors des ventes entre commerçants n'est autorisée qu'à la condition que ces derniers soient soumis à l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux (décret du 24 juillet 1920, art. 20, § 2). Cette condition n'est évidemment pas remplie par les commerçants étrangers ; de plus, les termes très généraux de la loi ne permettent pas d'appliquer aux affaires à l'exportation les distinctions admises pour les ventes sur le marché intérieur (art. 72, § 3) (1). Les inconvénients du tableau C ont été d'ailleurs reconnus à la séance de la Chambre des Députés du 26 novembre 1920 et le Ministre des Finances n'a fait aucune objection à la suppression de ce tableau ; il l'a d'ailleurs modifié par décret du 24 décembre 1920 (2) en substituant le mot « néant » à la liste des objets jadis exclus de l'exonération à l'importation, ce qui équivaut à la suppression pure et simple du tableau.

SECTION IV

Du taux de l'impôt

Le taux de l'impôt est déterminé par l'art. 63 de la loi du 25 juin 1920 ; il est, en règle générale, de 1 % du chiffre d'affaires avec un décime au profit des départements et communes.

Toutefois, le taux est porté, sans décimes, à 3 ou 10 %

(1) Voir notamment *Les Echos*, 22 septembre 1920.

(2) *Journal officiel* du 1^{er} janvier 1921.

pour les affaires afférentes au logement ou à la consommation des boissons et aliments, suivant la catégorie dans laquelle sont classés les établissements visés, dans les conditions fixées par l'art. 64 de la loi.

Enfin, les ventes au détail ou à la consommation des objets de luxe sont taxées à 10 % sans décimes.

L'existence des décimes perçus au profit des départements et communes donne un intérêt particulier au problème posé à l'égard de l'impôt du chiffre d'affaires par l'existence des maisons à succursales multiples ou des Sociétés industrielles ayant leur siège social dans une ville déterminée, Paris, par exemple, et des usines et des agences de vente disséminées sur tout le territoire. L'étude de cette question sortirait du cadre du présent travail.

SECTION V

De la liquidation de l'impôt

L'impôt est liquidé non pas à la suite d'une taxation d'office, mais par le procédé habituellement suivi en France de la déclaration contrôlée (1).

§ 1^{er} : *Des déclarations.* — De même qu'en matière de contributions indirectes, les redevables sont tenus à des déclarations « de commencer » (2), de même, en ce qui concerne le chiffre d'affaires, ils doivent souscrire une déclaration d'existence prévue par l'art. 61 de la loi du

(1) Jèze : Cours élémentaire de science des finances et de législation financière, 1912, p. 792.

(2) Caillaux : Les Impôts en France, 1911, t. II, p. 26, 40, 73, 78, etc.

25 juin 1920 et réglementée par les art. 1 à 4 du décret du 24 juillet 1920 ; les receveurs des contributions indirectes, des douanes, de l'enregistrement, se partagent la charge de recevoir les déclarations et de suivre la liquidation et le paiement de l'impôt, leur compétence étant déterminée d'après les professions des contribuables (art. 1 et 2 du décret du 24 juillet). Ce partage d'attributions ne contribue pas peu à rendre plus difficile l'établissement d'une doctrine administrative en cette matière, chaque administration examinant les problèmes qui lui sont soumis avec son esprit particulier.

Sont exempts de la déclaration, les redevables de l'impôt du chiffre d'affaires déjà inscrits au rôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; les autres redevables doivent se faire connaître dans les quinze jours du commencement de leurs opérations ou de l'ouverture de leur établissement.

Une question délicate se pose pour les agences et succursales : l'impôt du chiffre d'affaires est un impôt sur les entrepreneurs et non sur les agents salariés. L'administration admet qu'une succursale est exempte d'une déclaration particulière lorsqu'elle ne conserve pas la comptabilité de ses opérations et que cette comptabilité est centralisée à l'établissement principal (Instruction du 29 août 1920, p. 34). Il est possible que ce criterium soit modifié un jour ou l'autre, les communes et les départements ayant intérêt à ce que les déclarations des maisons à succursales multiples soient faites dans chacune des villes où ces entreprises exercent leur commerce ou leur industrie, afin que la commune du siège social ne soit pas presque seule à bénéficier des décimés de l'impôt.

La forme de la déclaration d'existence est déterminée par l'art. 4 du décret du 24 juillet 1920.

De même que la déclaration de commencer ne dispense pas les redevables des contributions indirectes de fournir d'autres déclarations ultérieures, la déclaration d'existence doit être suivie de déclarations mensuelles du chiffre d'affaires ; ces déclarations prennent le nom de relevé, étant donnée leur forme (art. 67, §2 de la loi du 25 juin 1920).

Les formes du relevé mensuel sont déterminées par les art. 9 à 14 et 16 du décret du 24 juillet 1920 ; en particulier, les agences ou succursales doivent fournir le relevé mensuel dans les mêmes conditions que la déclaration d'existence.

Les commerçants et industriels dont la comptabilité ne pourrait être arrêtée mensuellement, peuvent solliciter une dérogation en leur faveur au principe du relevé mensuel ; un arrêté ministériel statue sur leurs cas particuliers.

Lors de l'étude de l'assiette de l'impôt, il a été fait mention des controverses concernant les affaires conclues avant le 1^{er} juillet 1920 ; si leur paiement n'est effectué qu'après cette date, l'art. 22 du décret du 24 juillet 1920 prescrit aux redevables d'en dresser un état spécial, en vue de bénéficier de l'exemption d'impôt qui leur est applicable, à charge par eux de fournir toutes justifications, notamment au point de vue de la date des livraisons.

Une disposition analogue régit les affaires conclues avant le 1^{er} juillet 1920 et ayant pour objet la livraison au détail ou à la consommation des marchandises de luxe ;

l'art. 65, 3^e alinéa, de la loi du 25 juin 1920, a exempté les vendeurs de l'impôt pour le reporter exceptionnellement sur les acheteurs ; mais ces affaires doivent cependant faire l'objet d'un relevé, chacune d'elles donnant lieu à une inscription distincte.

L'établissement de ces relevés peut être assez coûteux pour les petites entreprises et la loi (art. 67, § 2, 2^e alinéa) a encore accentué sa tendance à ne taxer que très indirectement le bénéfice en admettant que l'administration pourrait dispenser les redevables de certaines des obligations édictées par l'article 66, et cela moyennant le versement d'un forfait annuel ; l'art. 19 du décret du 24 juillet 1920 a organisé pratiquement ce régime ; il substitue, pour les contribuables dont le chiffre d'affaires mensuel n'a pas dépassé, l'année précédente, 4.000 ou 1.000 francs suivant les cas, le relevé annuel au relevé mensuel ; sur le vu de cette déclaration, le forfait est fixé par le directeur départemental de l'administration fiscale compétente (1).

§ 2: *Du contrôle des déclarations.* — Le contrôle des déclarations des redevables a été organisé tout d'abord par l'institution de mesures préventives de la fraude.

On a souvent dit que, pour les comptables publics, l'obligation de tenir une comptabilité et spécialement un compte de gestion, constituait un obstacle moral de tous les jours aux malversations possibles ; alors que le contrôle sur place n'agit sur eux que par intermittence.

Dans le même ordre d'idées, la loi a décidé que les commerçants ne tenant pas une comptabilité permettant de déterminer leur chiffre d'affaires auraient l'obligation

(1) Voir la réponse du Ministre des finances à la question écrite de M. Géo Gérald, député (J. O. du 19 septembre 1920).

d'ouvrir un livre spécial ; le plus souvent, les énonciations d'un livre de caisse ou d'un facturier, rapprochées de celles du livre journal que tout commerçant doit tenir (art. 8, C. com.), paraissent constituer un système de comptabilité suffisant pour dispenser le commerçant de la tenue du livre spécial ; les règles à suivre pour les redevables dont la comptabilité serait trop rudimentaire pour présenter les renseignements nécessaires, sont tracées par l'art. 66 de la loi du 25 juin 1920, complété par l'art. 21 du décret du 24 juillet 1920 (1).

La comptabilité des commerçants sera utilisée également pour le contrôle ultérieur de leurs déclarations ; c'est même là son but essentiel. L'art. 67 de la loi dispose que les redevables sont tenus de fournir toutes justifications et renseignements nécessaires à la fixation de leur chiffre d'affaires ; le droit d'exiger ces justifications appartient au service des contributions indirectes, et en outre au service financier auquel est dévolue la charge de recevoir les déclarations (art. 67 de la loi, combiné avec l'art. 3 du décret du 24 juillet 1920).

Pour se servir de termes empruntés à la législation des contributions directes, on peut dire que les renseignements à fournir à l'Administration sont quérables et non portables. Les agents du fisc ont toute latitude pour exiger les justifications utiles, mais la loi ne leur donne pas le droit de convoquer à la mairie ou au siège des Administrations les contribuables munis des documents à examiner ; c'est du moins en ce sens qu'elle nous paraît devoir être interprétée.

(1) Voir également Instruction du 29 août 1920, p. 36 à 38.

Sous cette réserve, les agents sont fondés à exiger la représentation de tous documents nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires, sans limitation autre que celle résultant de la faculté donnée aux redevables de ne pas conserver plus de trois ans leur comptabilité et leurs pièces justificatives (art. 67 et 66 de la loi). Ainsi les agents peuvent prendre copie ou extrait des documents et cela pendant toute la durée des jours ouvrables ; il leur est recommandé, toutefois, d'agir avec le tact et la discrétion nécessaires (1).

Au point de vue particulier des affaires d'exportation et des exonérations auxquelles elles peuvent donner lieu, les services compétents peuvent procéder chez les commerçants à toutes vérifications et à tous rapprochements de nature à établir que les exportations ont bien été effectuées (2).

SECTION VI

Du paiement de l'impôt

L'impôt est dû par les industriels et commerçants vendeurs des marchandises ou des services ; c'est à eux qu'incombe exclusivement et définitivement le paiement. Comme nous l'avons déjà indiqué, l'impôt sur le chiffre d'affaires est, par sa nature, un impôt indirect de consommation ; le phénomène de l'incidence aboutit presque toujours à faire supporter la taxe par l'acheteur.

(1) Instruction du 29 août 1920, p. 45.

(2) Instruction du 29 août 1920, p. 55.

Mais le commerçant peut-il faire figurer la taxe sur les factures et la faire ainsi payer ouvertement par le consommateur ?

La question a été discutée. L'Administration a finalement décidé que rien ne s'opposait à ce qu'une convention spéciale intervienne à ce sujet entre le vendeur et l'acheteur ; mais, l'impôt devant être liquidé sur le montant des factures, en pareille hypothèse la taxe sera calculée d'après le total général du prix des fournitures et de l'impôt ajouté par le vendeur (1) ; sur une facture ainsi établie :

Prix : 1.000.000 ; taxe de 1,10 % : 11.000 ; total : 1.011.000.
l'impôt sera perçu sur 1.011.000 et sera donc de :

$$1,1 \times 10.110 = 11.121.$$

Le vendeur qui, par hypothèse, fait payer 11.000 fr. de taxe à son acheteur, supportera donc, en définitive : 11.121—11.000=121 francs. Il ne paiera de la sorte que 0,000, 121 % au lieu de 1,1 %.

Toutefois, l'impôt constituant vis-à-vis de l'Etat une dette personnelle du vendeur, le client qui aurait payé l'impôt par erreur, en sus du prix, pourrait exercer une action en répétition de l'indû (2).

Une exception doit être apportée au principe général . elle résulte du § 3 de l'article 65 de la loi et concerne les marchés ou contrats conclus avant la mise en vigueur de la loi et portant sur la livraison au détail ou à la consom-

(1) Réponse du Ministre des finances à la question écrite de M. Géo Gérard, député (*J. O.* du 20 août 1920).

(2) Réponse du Ministre des finances à la question écrite de M. Patureau-Mirand, député (*J. O.* du 14 nov. 1920), et à celles de MM. Auguste Girard, député (*J. O.* du 20 août 1920) ; Jules Nadi, député (*J. O.* du 20 août 1920), et Ernest Lamy, député (*J. O.* du 19 sept. 1920).

mation des marchandises de luxe ; dans ce cas particulier, l'impôt de 10 % est à la charge de l'acheteur. Ces dispositions doivent être rapprochées des principes généraux relatifs aux affaires « faites » avant le 1^{er} juillet 1920.

La loi a prévu le cas des paiements qui se trouveraient annulés par la suite ; l'alinéa dernier de l'art. 62 décide que si l'impôt a été perçu à l'occasion de ventes ou services qui sont, par la suite résiliés, annulés ou qui restent impayés, il sera, soit imputé sur l'impôt assis sur les affaires faites ultérieurement, soit restitué si la personne qui l'a acquitté a cessé d'y être assujettie. Le décret du 24 juillet a réglé les détails d'exécution de ces prescriptions dans ses articles 16, 17, 18, 67, 70 (1).

SECTION VII

Sanctions des règles relatives à la liquidation et au paiement

Les obligations imposées aux redevables risqueraient évidemment de demeurer illusoires si des sanctions n'avaient pas été prévues par la loi ; elle sont édictées dans ses art. 68, 69 et 70 ; elles prévoient d'une part, le refus de communication et en second lieu toutes autres contraventions aux art. 59 à 67 de la loi.

Une disposition de la loi du 31 décembre 1917, art. 26, attribuait directement et personnellement aux agents ayant constaté une contravention le dixième de l'amende

(1) Cons. Instruction du 29 août 1920, p. 51 et 52.

recouvrée ; elle a inspiré l'art. 70, 2^e alinéa, de la loi du 25 juin 1920, avec cette différence que le dixième ainsi attribué doit être versé à un fonds commun réparti au personnel chargé de l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires. L'institution de cette prime a provoqué de vives protestations du commerce qui redoute des excès de fiscalité de la part d'agents directement intéressés au rendement de l'impôt (1).

(1) Cons. notamment l'article de M. François Albert, sénateur de la Vienne, dans *les Echos* du 24 novembre 1920.

APPENDICE

La taxe sur les importations

Un aperçu de la taxe sur le chiffre d'affaires serait incomplet si l'on n'y rattachait pas une rapide étude de l'impôt sur les importations institué par l'art. 72, 1^{er} alinéa, de la loi du 25 juin 1920 ; la création de cet impôt, véritable complément de la taxe sur le chiffre d'affaires a été inspirée par le désir de mettre les particuliers effectuant des achats à l'étranger sur un pied d'égalité aussi complète que possible avec ceux qui achètent sur le territoire français. Cette dernière catégorie de personnes supporte, par le jeu de l'incidence, l'impôt sur le chiffre d'affaires payé par le vendeur français ; dès lors se présente tout naturellement l'idée de taxer de la même manière les envois de l'étranger.

Il ne faut d'ailleurs pas perdre de vue que l'art. 72 a eu le même but essentiel que la loi dont il fait partie : procurer de nouvelles ressources au Trésor. Un droit établi sur toutes les importations devait être nécessairement très productif.

La lecture de l'ensemble de l'art. 72 permet de se rendre compte de l'économie primitive de l'impôt.

Art. 72, 1^{er} alinéa : « Les importations d'objets ou de marchandises sont soumises, quel que soit l'importateur, à l'impôt de 1 % qui sera liquidé sur la valeur des dits objets ou marchandises, droit de douane et de consommation ou de circulation compris, ou s'il s'agit de marchandises, denrées, fournitures ou objets destinés à un non-commerçant et classés comme étant de luxe, à l'impôt de 10 % édicté par l'article 63 de la présente loi. Dans ce cas l'impôt sera perçu, les contraventions seront punies, les poursuites seront effectuées et les instances instruites et jugées comme en matière de douane et par les tribunaux compétents en cette matière. »

Ultérieurement, à la suite de discussions, dans le détail desquelles il serait superflu d'entrer, M. Le Mire, député, déposa un amendement devenu depuis l'art. 12 de la loi du 31 juillet 1920. L'idée maîtresse de cet amendement était la suivante : l'existence d'un impôt sur le chiffre d'affaires pouvait avoir pour conséquence d'inciter les maisons d'importation à émigrer à l'étranger ; il en résulterait la décadence de nos centres commerciaux et la prospérité des places étrangères ; afin d'éviter un semblable état de choses, il semblait rationnel d'établir une sorte de droit compensateur. Tout importateur, français ou étranger, assujetti déjà ou non à la taxe sur le chiffre d'affaires, devait acquitter l'impôt de 1 % sur les importations ; mais s'il ne payait pas la taxe sur le chiffre d'affaires parce qu'établi à l'étranger, il jouissait à cet égard d'un avantage vis-à-vis de l'importateur ayant le siège de son commerce en France ; de là, l'idée d'un nouveau droit compensateur, idée qui a pris corps dans l'alinéa premier de l'article 12 de la loi du 31 juillet 1920.

« L'impôt sur les importations sera majoré d'un pourcentage égal à la taxe sur le chiffre d'affaires, lorsque le vendeur français ou étranger n'a pas le siège de son commerce ni une succursale en France et, par suite, ne paye pas la taxe sur le chiffre d'affaires. »

On a songé, en outre, au consommateur français et à ses intérêts, et l'on s'est avisé que pour les denrées coloniales ou pour les marchandises produites dans les pays exotiques qui en ont le monopole, il n'y avait pas d'intérêt pour la production française à ce qu'elles fussent frappées d'une surtaxe ; de là, l'alinéa 2 de l'art. 12, dont les termes, insuffisamment pesés lors de leur rédaction, paraissent avoir une portée beaucoup plus grande que celle qu'on avait pensé à leur assigner.

« Toutefois la majoration ne s'applique pas aux produits facturés quand le vendeur est établi au pays d'origine. »

L'impôt sur les importations, complément de la taxe sur le chiffre d'affaires est donc régi par deux textes : l'art. 72 de la loi du 25 juin 1920 et l'art. 12 de la loi du 31 juillet 1920. Ces dispositions inspirées par des initiatives diverses ont abouti à un résultat d'ensemble qui ne satisfait ni les commerçants, ni les consommateurs, ni même le législateur lui-même.

Tel est en effet le danger des lois insuffisamment étudiées, que chacun prétend faire cadrer avec son inspiration du moment. L'impôt sur les importations, purement fiscal lors de sa création, est devenu une loi de protection. Cette dernière conception paraît devoir être abandonnée ; le projet de loi portant modification de la taxe

sur le chiffre d'affaires propose d'abroger purement et simplement l'art. 42 de la loi du 31 juillet.

L'impôt est assis, comme on l'a vu, sur la valeur des objets importés ; il faut ajouter que lorsqu'une personne résidant hors de France a acheté en France des objets qu'elle donne l'ordre de livrer en France à un tiers auquel elle les a revendus, la livraison est assimilée à une importation, et taxée à ce titre, sans préjudice de l'application générale de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; il y a là une mesure de protection du commerce français contre les étrangers qui opéreraient en France au moyen de mandataires, et qui, pourraient être beaucoup plus difficiles à atteindre que les nationaux.

Mentionnons une difficulté d'interprétation de la formule « vendeur établi au pays d'origine », difficulté qui se pose pour les Sociétés venderesses ayant leur siège social établi dans un pays autre que celui où existe leur industrie, et où elles paraissent cependant bien *établies*, au sens de la loi ; de même que dans le cas d'achat d'une marchandise étrangère, par l'intermédiaire d'un courtier ou d'un commissionnaire de nationalité étrangère différente. L'étude de ces problèmes délicats sortirait du cadre du présent travail.

Pour être complet sur la question d'assiette de la taxe à l'importation, il est utile de signaler que par analogie avec des dispositions en vigueur en matière de douanes, un certain nombre d'objets sont à considérer comme exemptés ; une interprétation administrative des plus

(1) Chambre des Députés (J. O. du 27 nov. 1920, p. 3352).

rationnelles en a ainsi décidé (1) ; cette interprétation découle du principe qu'on entend par importations les envois versés sur le marché intérieur, soit à l'arrivée directe de l'extérieur soit à la sortie d'entrepôt ou de dépôt, soit en suite de transit, d'admission temporaire normale ou de transbordement.

L'impôt est liquidé sur le montant de la valeur de l'objet importé ; les règles de détail ont été fixées par la circulaire du 24 septembre 1920 de la Direction Générale des Douanes ; en particulier la production d'une facture (2) concernant la marchandise importée est un élément d'appréciation de la valeur, mais elle ne lie pas nécessairement la douane, qui peut déterminer la valeur par tous autres moyens.

Pour obtenir l'application de la taxe de faveur de 1,1 % applicable au cas où la marchandise a été vendue ou consignée par une personne établie dans le pays d'origine, l'importateur devra produire l'original de la facture ou sa copie certifiée conforme, par l'autorité consulaire française ou locale ; ce document devra contenir l'indication précise des nom, domicile, profession du vendeur et du lieu où l'opération a été facturée ; ou encore un certificat de l'autorité consulaire française ou d'une autorité locale, certificat énonçant, d'après les livres ou autres justifications produites, avec l'espèce et la quantité des marchandises, le nom, domicile et profession de la personne ayant fait l'opération ; il doit naturellement résulter de ces

(1) Circulaire du 24 septembre, n° 105, de la Direction des douanes ; arrêté du 28 août 1920, art. 3 et 4.

(2) Réponse du Ministre des finances à la question écrite de M. Barillier, sénateur (J. O. du 9 novembre 1920).

justifications que le vendeur ou consignateur est établi au pays d'origine et que l'opération de vente a été effectivement conclue dans ce pays.

On a également prévu que la douane pourrait, sous certaines conditions, et en prenant des garanties, liquider l'impôt sans majoration, si les circonstances permettent de croire que la marchandise a été facturée du pays d'origine.

Une réglementation a été établie dans la circulaire du 20 septembre 1920 afin d'indiquer les formalités auxquelles devront se plier les commerçants pour être exempts de la taxe de 10 % à l'importation des objets de luxe comme la loi leur en donne le droit.

En ce qui concerne le paiement de l'impôt, et les sanctions prévues, les règles de droit commun en matière de douanes sont applicables à l'impôt des importations.

Tel est l'ensemble de cet impôt en liaison étroite avec la taxe du chiffre d'affaires dont il constitue un complément et même un cas particulier. Le fait que sa perception est nécessairement confiée à l'administration des Douanes accentuera encore son caractère protectionniste. Il est d'ailleurs à remarquer que l'administration des douanes ne touche pas seulement à ce point de vue à l'impôt du chiffre d'affaires : à elle incombe en effet la perception de cet impôt sur les consignataires et commissionnaires en douanes, alors que les commissionnaires en général relèvent de l'administration de l'Enregistrement. Il y a là un cas particulier de ce partage des redevables entre administrations différentes, partage qui augmente encore la complexité de l'impôt du chiffre d'affaires.

CHAPITRE II

L'application aux commissionnaires de la loi sur le chiffre d'affaires

Après avoir étudié dans son ensemble la législation générale du chiffre d'affaires, nous allons maintenant aborder l'étude spéciale qui fait l'objet du présent travail. Le commissionnaire rentre dans la catégorie générale des intermédiaires loueurs de services taxés sur le montant de leurs profits définitivement acquis ; il y a intérêt à le définir, à reprendre à son sujet les règles relatives à l'assiette de l'impôt, à étudier l'application de l'impôt au point de vue particulièrement intéressant du commerce d'exportation, enfin à envisager, à un point de vue pratique, les principales formalités et écritures que le contrôle administratif impose au commissionnaire. Tels sont, en effet, les principaux chefs autour desquels peuvent, en l'état actuel de la pratique administratives, être rangés les problèmes qui se sont déjà posés dans l'ordre d'idées qui nous occupe.

SECTION PREMIÈRE

Qu'est-ce qu'un commissionnaire ?

Ce serait une grande erreur de croire que l'on doit répondre à cette question en s'inspirant des principes juridiques traditionnels et qu'il convient à cette occasion de rouvrir certaines controverses et de s'efforcer de préciser le critérium de la commission.

Le commissionnaire est en effet visé par le troisième alinéa de l'art. 62 de la loi du 25 juin 1920, aux termes duquel pour la liquidation de l'impôt, le chiffre d'affaires est constitué :

« Pour les personnes faisant acte d'intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs ou loueurs de services, banquiers, escompteurs, changeurs, par le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios, et autres profits définitivement acquis. »

Il résulte de ce texte que le commissionnaire est imposé de la même manière qu'un certain nombre d'autres intermédiaires ; dès lors nombre de discussions ouvertes pour déterminer le critérium de sa profession, n'ont plus d'intérêt au point de vue fiscal.

Ainsi, on s'est demandé si le commissionnaire devait, pour être considéré comme tel, nécessairement agir en son nom propre (1) ; la pratique est favorable à ce système ; la doctrine reconnaît généralement aujourd'hui que les termes de la loi ne permettent pas de le justifier :

(1) Lyon, Caen et Renault, 1906, t. I, p. 365 et suiv.
Thaller : Traité de Droit commercial, 1910, p. 559.

au point de vue fiscal, le commissionnaire étant confondu dans le groupe hétéroclite des intermédiaires, mandataires, etc., il n'y a évidemment pas à se préoccuper de l'examen de cette question.

Dé même on reconnaît en général, en doctrine, que le commissionnaire n'exerce son activité que dans le domaine commercial, en d'autres termes, qu'il se livre exclusivement à des opérations de commerce (1). Les travaux préparatoires du Code de Commerce ne laissent aucun doute à cet égard ; et on admet que si la personnalité du donneur d'ordre n'a pas à intervenir en pareille matière, celle de l'agent d'exécution doit être au contraire prise en considération ; on fait observer qu'il faut que ce soit un entrepreneur, ce qui exclut l'acte accidentel du domaine de la commission, même quand il émane d'un commerçant (2).

A cet égard, la loi fiscale ne se préoccupe point du tout de ces distinctions : l'acte de commerce accidentel est taxé au même titre que l'acte habituel (3).

L'art. 59 de la loi du 25 juin 1920 range en effet, parmi les redevables les personnes qui « habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institué par le titre 1^{er} de la loi du 31 juillet 1917 ».

On s'est proposé d'atteindre ainsi tous ceux qui.

(1) Lyon, Caen et Renault, t. I, p. 368 et 373.

Thaller : Traité de Droit commercial, 1910, p. 560.

(2) Lyon, Caen et Renault, 1906, t. I, p. 369.

(3) Voir Instruction du 29 août 1920, p. 4.

n'ayant pas de profession avérée, se livrent en qualité d'intermédiaires à des spéculations accidentelles, isolées et même généralement occultes, de manière à se soustraire aux taxes qui frappent le commerce (1). Au point de vue de la loi sur le chiffre d'affaires, il n'y a donc pas d'intérêt à se demander si l'on ne peut désigner sous le nom de commissionnaire que celui qui fait métier d'exercer le commerce de commission ; l'acte isolé d'entremise peut être imposé comme commission même si l'intermédiaire n'est pas commerçant de profession ; de même le caractère commercial de l'entremise au regard du commettant ou des tiers n'est pas à envisager en raison des termes tout à fait généraux de la loi qui parle d'intermédiaires loueurs de choses, expression beaucoup plus générale que celle de commissionnaire. Pour les mêmes motifs il n'est pas nécessaire en cette matière de se préoccuper ni des controverses classiques touchant la nature du mandat à accomplir par le commissionnaire, mandat que la doctrine considère comme devant être un acte de commerce, ni de la nature de l'objet que le mandataire a reçu ordre de traiter.

La distinction du commissionnaire et du courtier est également sans intérêt au point de vue fiscal ; mais, par contre, il est essentiel de ne pas confondre, pour l'application de la loi du chiffre d'affaires, le commissionnaire et le représentant.

La nature des fonctions des représentants est assez difficile à préciser ; ces agents n'aiment pas à être nommés

(1) Voir notamment Sénat, séance du 29 mai 1920 (*Journal officiel* du 30 mai, p. 765).

intermédiaires (1) ; appartenant à une profession vieille comme le commerce et fort utile à son développement, ils préfèrent ce titre de représentants qui les distingue précisément de certains intermédiaires, moins appréciés, selon eux. En général, ils vendent pour le compte d'autrui et ne fixent pas les prix ; dans ces conditions, ils ne peuvent incorporer dans le prix de vente le quantum de leurs frais généraux et du profit qu'ils en attendent ; ils constituent alors de véritables salariés et bénéficient à ce titre du privilège de l'art. 549 du Code de Commerce (2), en cas de faillite de leur commettant. Le plus souvent, ils sont attachés à une seule maison ; en ce cas, il n'est pas douteux qu'ils ne doivent être considérés comme des commis de cette maison ; parfois ils représentent plusieurs entreprises, mais le nombre en est toujours très limité ; et, en tout cas, ils ne représentent jamais deux maisons concurrentes. Ils peuvent, sans doute, représenter deux maisons analogues, mais non pas identiques dans leur objet : car si une telle pratique était admise, une des entreprises

(1) Discours de M. Delahaye au Sénat, séance du 29 mai 1920 (*Journal officiel* du 30 mai, p. 769).

(2) Loi du 17 juin 1919 (*Modifications à l'article 549 du Code de Commerce*). — Le salaire acquis aux ouvriers directement employés par le débiteur, ainsi qu'aux artistes dramatiques et autres personnes employés dans les entreprises de spectacles publics, et les sommes dues à tous ceux qui louent leurs services pendant les six mois qui ont précédé l'ouverture de la faillite, de la liquidation judiciaire ou de la déconfiture, sont admis au même rang que le privilège établi par l'article 2101 du Code civil pour les gens de service.

Le même privilège est accordé aux commis sédentaires ou voyageurs, aux placiers, aux représentants de commerce, de fabrique ou d'industrie, attachés à une ou plusieurs maisons de commerce pour leurs salaires fixes, les remises proportionnelles et toutes les commissions qui leur sont définitivement acquises dans les six derniers mois précédant le jugement déclaratif, alors même que la cause de ces créances remonterait à une date antérieure.

serait nécessairement sacrifiée à l'autre. Le représentant d'une maison déterminée qui accepterait, ultérieurement, de représenter une maison rivale, s'exposerait ipso facto à la résiliation de son premier contrat et à une action en dommages-intérêts de la part de son commettant originaire. En un mot, le représentant de commerce est en quelque sorte, l'homme de confiance de la ou des maisons qui l'emploient ; il n'a pas la qualité de commerçant (1) ; il se distingue du commissionnaire en ce sens qu'à la différence de ce dernier, il se présente à son client comme agissant pour le compte du commettant et non pour son propre compte (2). Et cependant, il y a des représentants indépendants de toute maison de commerce qui agissent comme de véritables entrepreneurs mais pour le compte de leurs commettants ; en ce cas ils jouent le rôle d'un véritable commissionnaire, malgré la qualification qui leur est donnée (3).

Le critérium fiscal est donc finalement, en cette matière, de nature économique : le commissionnaire est un entrepreneur travaillant à ses risques et périls, aggravés parfois par le jeu de la convention de ducroire ; sera imposé comme lui le représentant indépendant qui n'est rattaché par aucun lien à aucune des maisons pour le compte desquelles il agit. Par contre, l'agent qui reçoit un salaire et dont la situation dépend entièrement de la maison qui l'emploie, pourra être sans discussion distingué du commissionnaire ; le plus souvent, un tel employé ne

(1) Cass., 22 déc. 1898. D. P. 1903, I, 82. — Lyon-Caen et Renault, t. I, n° 206 *ter* et t. III, n° 417.

(2) Instruction ministérielle du 29 août 1920, p. 6.

(3) Instruction ministérielle du 29 août 1920, note de la page 6.

peut céder ses fonctions ni y substituer qui que ce soit sans le mandat exprès de l'entreprise dont il dépend et s'il est rémunéré parfois sous forme de commissions, ces dernières rentrent purement et simplement dans le chiffre d'affaires de son employeur et constituent pour l'employé un salaire d'une forme particulière et non un profit au sens économique du mot. En somme le représentant se distinguera finalement du commissionnaire par le fait qu'au lieu d'être un entrepreneur agissant à ses risques et périls, il sera un salarié, quelle que soit d'ailleurs la forme de sa rémunération, traitement fixe ou commission. Le profit de l'entrepreneur est taxé par l'impôt sur le chiffre d'affaires, après avoir été déjà atteint par l'impôt sur les revenus industriels et commerciaux ; les appointements des commis sont frappés par l'impôt sur les salaires et traitements, exclusif de la taxe sur le chiffre d'affaires.

C'est d'ailleurs dans ce sens que le Ministre des Finances a répondu à deux questions écrites qui lui avaient été posées à ce sujet ; les termes de cette réponse méritent d'être cités en entier, car ils résument parfaitement les éléments du problème.

« Les représentants de commerce échappent à l'impôt du chiffre d'affaires dès l'instant qu'ils ne sont que les simples commis ou salariés des maisons qui les emploient, quelles que soient d'ailleurs les modalités de cette rémunération ; mais ils n'ont cette qualité qu'autant qu'ils se présentent aux clients au nom des maisons dont ils ont la carte, qu'ils ne facturent pas en leur propre nom, et ne reçoivent pas de rémunération des agents chez lesquels ils placent les marchandises (1) ».

(1) Question écrite n° 4.723 (J. O. du 23 novembre 1920).

Le fait de se présenter au nom des maisons dont ils ont la carte exclut pour les représentants l'idée d'une indépendance quelconque et les caractérise comme de simples préposés ; on exige également en principe qu'ils ne facturent pas en leur propre nom ; cependant nous estimons que s'il était prouvé, que bien que facturant à leur nom, ils agissent en toutes choses comme mandataires, pour le compte de leur employeur et, à ses risques, profits et frais, pour la vente des produits qui sont la propriété de ce dernier, aux prix et conditions fixés par lui, la forme de la facture ne serait pas un élément d'appréciation décisif permettant de les imposer comme entrepreneurs.

Mais il appartiendrait en ce cas au représentant doté d'une autonomie apparente de faire la preuve de sa véritable situation en fournissant tous éléments de contrôle aux agents de l'administration.

De même la circonstance que le représentant recevrait une rémunération des agents chez lesquels il placerait la marchandise, ne paraît pas, à notre avis, de nature à lui faire refuser sans appel la reconnaissance de sa situation de salarié. Nous pensons qu'il faut interpréter la solution rapportée dans le sens que la qualité de représentant doit être reconnue *de plano* aux agents remplissant les trois dernières conditions ; sans que l'absence de réalisation d'une de ces conditions doive constituer un obstacle absolu à ce qu'ils soient taxés comme salarié. Il en résultera simplement un renversement de la charge de la preuve de leur situation réelle ; c'est au représentant qu'il incombera de démontrer sa qualité d'employé, faute de quoi il sera imposé comme commissionnaire ou comme revendeur.

Pour achever d'éclaircir cette question, nous reproduirons la réponse qui a été adressée par l'administration à un journal commercial (1) ; ce dernier demandait si un représentant à la commission dont les frais de déplacement, de correspondance, etc., étaient remboursés au moment du paiement de son compte de commission par les maisons qu'il représentait, devait l'impôt sur le chiffre d'affaires et de quelle façon.

L'Administration a répondu de la manière suivante :

« La solution de la question comporte une distinction suivant qu'il s'agit de commissionnaires en marchandises proprement dits ou de simples représentants de commerce.

« Les représentants de commerce qui se présentent à leurs clients comme agissant au nom des maisons qui les emploient, et non pour leur propre compte, sont de simples commis ou préposés de leurs patrons ; n'ayant pas la qualité de commerçant, ils ne doivent l'impôt sur le chiffre d'affaires ni sur le montant de leur rémunération, ni, a fortiori, sur les sommes qui leur sont remboursées à titre de frais.

« Les commissionnaires en marchandises qui, à l'encontre des représentants de commerce, restent indépendants et se chargent de faire à titre professionnel, des opérations pour le compte d'autrui, accomplissent des opérations constituant en elles-mêmes, des actes commerciaux distincts : ils doivent l'impôt sur le montant brut de leurs commissions, c'est-à-dire sur l'intégralité de sommes qui leur sont versées par leurs commettants tant à titre

(1) *Les Echos de l'Exportation.*

de rémunération que comme remboursement des frais qu'ils ont exposés à l'occasion de leur mandat.

« Il va sans dire que si une personne, tout en se qualifiant de représentant de commerce, jouait en réalité le rôle d'un véritable commissionnaire, elle serait soumise aux mêmes obligations fiscales que ce dernier ».

La difficulté de la distinction à établir tient plutôt à une question de terminologie, par le fait que l'on désigne sous le nom générique de représentants des personnes liées par des rapports juridiques et économiques de nature très diverse avec les commerçants qui utilisent leurs services ; le terme de commission désigne lui-même tantôt la profession du commissionnaire, tantôt son mode de rémunération tantôt une sorte de salaire proportionnel aux affaires faites. On a dit que bien des controverses économiques avaient leur source dans l'acception différente sous laquelle certains termes peuvent être pris. Il en est de même ici en matière fiscale (1).

On retrouverait une application de la même idée dans le problème posé par les négociants-commissionnaires-exportateurs. Ces commerçants étiquetés commissionnaires sont souvent des revendeurs ; ils achètent en effet la marchandise pour la réexpédier à l'étranger. Dès lors, ils ne sont plus des commissionnaires au sens juridique du mot.

Ainsi les principes juridiques qui pouvaient paraître d'abord superflus pour délimiter fiscalement qui est com-

(1) Il n'est pas inutile de mentionner, afin d'éviter une généralisation des principes admis pour l'impôt du chiffre d'affaires, que les représentants, même quand ils ne sont que de simples préposés soumis à l'impôt des salaires, sont toujours taxés au titre de la patente ou du moins des centimes additionnels afférents au principal de cet impôt.

missionnaire, retrouvent cependant leur utilité à ce point de vue. La difficulté d'application aux commissionnaires de l'impôt sur le chiffre d'affaires a tenu essentiellement à ce que le commerce ne connaissait que les besoins de nature économique, auxquels l'Administration des Finances n'a pu toujours donner satisfaction, ses décisions ne pouvant rompre avec les textes ; et le commerce ignore souvent non seulement les textes spéciaux, tels la loi du 25 juin 1920, mais bien plus encore les principes de notre droit. De là des conflits inévitables que seul le législateur peut résoudre en assouplissant la loi aux nécessités de la pratique, bien mieux qu'en incriminant l'autorité réglementaire. Cette dernière peut se mouvoir uniquement dans les limites de la loi qu'il ne lui appartient pas de modifier, quelques inconvénients que puisse révéler son application dans la pratique.

SECTION II

De l'assiette de l'impôt considéré dans son application au commissionnaire

Les règles générales déjà étudiées au sujet de l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires trouvent naturellement leur application en ce qui concerne spécialement le commissionnaire ; il n'est donc nécessaire de les reprendre que pour les examiner à ce point de vue particulier, et envisager les modalités spéciales à cette matière.

Pour tous les intermédiaires ou mandataires, l'impôt est assis sur le chiffre d'affaires constitué par le montant

des commissions, remises, etc., et autres profits définitivement acquis.

Cela est vrai de tous les commissionnaires, y compris les consignataires en douane ; il n'est pas inutile de le mentionner, car des erreurs se sont produites en ce qui concerne ces derniers.

Le consignataire ou commissionnaire qui importe une marchandise, même pour le compte d'autrui, doit acquitter l'impôt sur les importations défini par l'art. 72 de la loi du 25 juin 1920. Cet impôt est, comme nous l'avons vu, assis sur la valeur de l'objet importé.

Le même intermédiaire paiera ensuite l'impôt sur le chiffre d'affaires lors de la revente de la marchandise ; cet impôt sera naturellement assis sur le montant de la commission et liquidé en fin de mois sur le vu du relevé mensuel.

Cependant une décision isolée de l'administration des douanes avait prétendu liquider l'impôt du chiffre d'affaires sur la valeur de la marchandise (1). C'était là une erreur manifeste qui a été d'ailleurs reconnue par l'administration centrale. Elle était due à la difficulté qu'ont éprouvée les agents subalternes des douanes pour comprendre le mécanisme de l'impôt du chiffre d'affaires ; une administration imbue de l'esprit de protection, habituée à manier uniquement les droits fixes et les droits ad valorem, est forcément désorientée le jour où on lui demande de collaborer à la perception d'une taxe d'une nature toute différente.

(1) Il s'agit de la douane de la Pallice. Voir, à ce sujet, le journal *l'Engrais*, 22 oct. 1920, p. 509 ; le *Sémaphore de Marseille*, 9 oct. 1920 et numéros des 10 et 11 octobre 1920.

Plus délicate est la question de savoir si le commissionnaire-importateur doit, lors de la revente de la marchandise en France, payer l'impôt du chiffre d'affaires sur le total des ventes, ou seulement sur le montant des commissions.

La seule difficulté de ce problème tient encore à une question de terminologie. C'est qu'en effet, les commissionnaires-importateurs n'agissent pas toujours comme commissionnaires, mais souvent comme acheteurs et vendeurs des marchandises ; dans le premier cas l'impôt est naturellement assis sur le montant des commissions : dans le second, il est perçu d'après le chiffre de la vente.

En raison du fait que les commissionnaires-importateurs agissent tantôt comme commissionnaires, tantôt comme revendeurs, l'Administration ne leur accorde pas d'emblée la liquidation de l'impôt sur le montant des commissions ; elle exige au préalable la preuve qu'ils n'opèrent en réalité que pour le compte d'un tiers ; à cet effet, ils doivent représenter les ordres qui leur ont été donnés par le commettant antérieurement à la vente ; et l'administration use du droit de contrôle que nous avons déjà antérieurement étudié pour vérifier que l'intermédiaire a bien agi réellement en qualité de commissionnaire (1).

L'impôt est donc assis sur le montant des commissions ; par application des principes déjà étudiés, nous dirons que le chiffre d'affaires ainsi déterminé est indépendant de toute idée de bénéfice ; on a cependant essayé

(1) *Les Echos*, 27 octobre 1920. Tout ceci suppose que la marchandise est revendue en France. (Voir Section III du même chapitre).

de soutenir le contraire en se basant sur la rédaction de l'art. 62 alinéa 3 de la loi du 25 juin 1920 qui traite des « courtages, commissions, etc., etc., et autres profits définitivement acquis ». En ce qui concerne les intermédiaires a-t-on dit, le chiffre d'affaires est lié à l'idée de profit ; la commission n'est chiffre d'affaires que dans la mesure où il y a profit (1).

Cette manière de voir est en contradiction avec l'esprit général de la loi, déjà analysé : la taxe sur le chiffre d'affaires frappe non ceux qui font des bénéfices, mais ceux qui font des affaires ; on ne comprendrait pas qu'il y ait deux poids et deux mesures, que les vendeurs soient taxés indépendamment de tout bénéfice, et que les intermédiaires ne soient imposés que dans la mesure où ils auraient réalisé un gain. L'expression de profit doit donc être prise dans le sens de rémunération ; on n'a voulu laisser échapper à l'impôt aucun mode de rémunération des intermédiaires ; la loi fiscale étant d'interprétation étroite, il était prudent de prendre une semblable précaution si l'on voulait sauvegarder la productivité de l'impôt.

L'application de ces principes permet de résoudre le problème qui se pose lorsqu'une partie de la commission est abandonnée à un second intermédiaire ; en pareil cas peut-on asséoir l'impôt sur la seule partie de la commission qui reste entre les mains du premier agent ?

La fraction abandonnée doit être considérée comme faisant partie des frais généraux de l'entrepreneur de commission qui doit payer l'impôt non pas sur son gain définitif, mais bien sur la somme qu'il a encaissée, brute.

(1) *Exportateur Français*, 5 août 1920, p. 405

Nous dirions encore que l'impôt est assis sur toutes les recettes de son budget de commerçant, lequel doit être dressé suivant une règle analogue à celle que l'on désigne sous le nom de « principe de l'universalité » en matière de comptabilité publique.

Dès lors, nous paraît complètement justifiée la solution donnée à cet égard par l'instruction du 29 août 1920, pages 22 et 23.

« Si le commissionnaire, courtier ou intermédiaire a lui-même recours aux services d'une autre personne à laquelle il donne une rémunération, il n'en doit pas moins l'impôt sur l'intégralité de sa propre rémunération sans aucune déduction de la commission qu'il donne à la personne dont il utilise les services, et cette dernière doit elle-même l'impôt sur sa commission. Peu importe à cet égard le mode suivant lequel ladite personne est rémunérée. Ainsi, lorsqu'un commissionnaire en marchandises place ou achète des marchandises par l'intermédiaire d'un courtier auquel il abandonne la moitié de sa commission, il est néanmoins tenu d'acquitter l'impôt sur toute sa commission puisque celle-ci constitue le prix de ses services au regard de son commettant et, de son côté, le courtier est redevable de l'impôt sur la moitié de la commission que lui reverse le commissionnaire, puisque c'est également le prix qui lui a été promis par ce dernier pour ses services. »

Mais si le chiffre d'affaires comprend toute la rémunération payée au commissionnaire, il n'englobe pas les frais qui ont pu être avancés par ce dernier sur l'ordre du client, et qui lui seront remboursés par la suite, notamment quand le client lui a donné lui-même l'ordre, de

recourir aux services d'une autre personne ; cette idée est précisée par l'Instruction déjà citée dans les termes suivants :

« Mais si les commissions ou courtages sont imposables, en principe, sur leur totalité, sans aucune déduction des débours ou dépenses que le commissionnaire ou le courtier fait pour l'exécution de son mandat, cette règle suppose que les deux parties ont traité à forfait et elle n'est pas applicable par suite lorsque le commettant a donné lui-même, soit expressément, soit implicitement, l'ordre au commissionnaire de recourir aux services d'un tiers déterminé. Tel est le cas, par exemple, lorsqu'une personne donne à un banquier l'ordre de vendre un titre en bourse, et que ce banquier se fait payer par son client une commission personnelle plus le courtage qu'il a lui-même versé à l'agent de change ; l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est dû par le banquier que sur sa commission sans addition du courtage payé à l'agent de change ; car l'ordre de vendre une valeur en bourse implique nécessairement l'ordre de recourir aux services d'un agent de change. »

C'est en somme, toujours l'application de la règle que l'impôt est assis sur le montant de la commission.

On a cru devoir le spécifier à nouveau lors des discussions parlementaires et dans l'Instruction du 29 août 1920, en ce qui concerne spécialement les commissionnaires-ducroire.

Ici ce n'est plus une question de terminologie, mais bien une difficulté tenant aux apparences, qui aurait pu causer des divergences d'interprétation de la part des agents administratifs.

On sait que les commissionnaires-ducroire sont caractérisés par le fait qu'ils se rendent garants des opérations réalisées par eux ; en pratique, bien que n'ayant pas le droit de faire le commerce pour leur compte, bien que représentant simplement les maisons dont ils facilitent les ventes, ils ont cependant un livre de factures, et ils facturent eux-mêmes la marchandise au client ; l'industriel dont ils écoulent les produits ne leur facture rien ; les commissionnaires, à la fin de chaque mois leur remettent un compte de ventes.

Les agents administratifs auraient pu être induits en erreur par les apparences et tentés de liquider l'impôt sur le montant des factures du ducroire, c'est-à-dire sur le total des ventes opérées par son intermédiaire. Aussi la question a-t-elle été spécialement examinée et résolue lors des débats parlementaires (1) et dans l'Instruction du 29 août 1920, page 6. Ces intermédiaires doivent, comme les autres être taxés uniquement sur le montant de leurs commissions.

Reste à savoir si le mode d'imposition des commissionnaires-ducroire n'ouvre pas une porte à la fraude ; un vendeur ne peut-il prétendre agir comme ducroire afin de faire liquider l'impôt non plus sur le chiffre des ventes, mais sur le pourcentage de ce dernier que représente la commission normale ?

Il ne faut pas oublier que, quel que soit le mode d'imposition du commissionnaire-ducroire, la vente de la marchandise sera recherchée et taxée indépendamment du

(1) Notamment Chambre des députés, 2^e séance du 23 avril 1920, page 1.279.

profit de l'intermédiaire ; l'administration pourra, vis-à-vis des ducroire, prendre des garanties analogues à celles qu'elle exige des commissionnaires-importateurs afin d'avoir la preuve qu'ils ne sont pas vendeurs de la marchandise.

Mais la fraude ne pourrait-elle s'organiser en établissant une fabrique à l'étranger, qui vendrait en France par l'intermédiaire d'un ducroire ?

En pareil cas, l'impôt sur les importations, qui devrait être payé par le ducroire sur la valeur des marchandises importées, compenserait le montant de la taxe du chiffre d'affaires à laquelle on aurait essayé d'échapper.

En raison des pouvoirs de contrôle très larges donnés à l'Administration, il paraît tout au moins très difficile de supposer que l'imposition des commissionnaires-ducroire puisse ouvrir la porte à la fraude. En tout cas il ne serait pas rationnellement possible d'imposer différemment ces contribuables ; on n'admettra jamais que l'on puisse surtaxer certains redevables parce que des fraudeurs peuvent être tentés de se faire passer comme rentrant dans leur catégorie. Mais il est au contraire souhaitable que le contrôle des déclarations soit soigneusement organisé afin d'éviter la fuite de la matière imposable.

Une difficulté particulière peut se présenter pour déterminer l'assiette de l'impôt des commissionnaires et spécialement des ducroire, lorsqu'ils ne se contentent pas d'agir uniquement en cette qualité, étant d'autre part acheteurs et vendeurs.

Cette hypothèse avait déjà été prévue en 1918 dans le rapport présenté au nom de la Commission chargée de déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires

pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1) ; on avait examiné le cas des contribuables exerçant des professions multiples et la Commission avait estimé que toutes les fois que l'on pourrait isoler dans le chiffre d'affaires total la part afférente aux diverses branches de commerce ou d'industrie exercées simultanément, cette distinction devrait être faite de manière à taxer d'une manière distincte et appropriée le chiffre d'affaires réalisé dans chacune de ces branches.

La loi de 1920 a faite sienne cette théorie dans l'alinéa 4 de son article 62 ainsi conçu :

« Lorsqu'une personne effectue des opérations rentrant les unes dans la première catégorie et les autres dans la seconde catégorie, son chiffre d'affaires est déterminé en appliquant à chacune de ces opérations les définitions ci-dessus. »

Ainsi que le remarque l'Instruction du 29 août 1920, cette solution découlait nécessairement des règles posées par le législateur en ce qui concerne l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; un commissionnaire qui agit en même temps comme acheteur et revendeur aura donc deux chiffres d'affaires : le montant de ses commissions et le total de ses ventes. Tous deux seront séparément imposés.

Mentionnons enfin le cas des négociants-commissionnaires-exportateurs ; nous avons déjà vu que ces commerçants bien qu'appelés commissionnaires agissent souvent comme revendeurs ; dès lors les affaires qu'ils réalisent de cette manière seront imposées d'après le total des ventes.

(1) *Journal officiel* du 18 mars 1918.

Telles sont les différentes modalités d'application des règles relatives à l'assiette de la taxe du chiffre d'affaires des commissionnaires ; on peut remarquer que le principe d'application du pourcentage de la taxe au montant des commissions est tout à fait rationnel ; en somme on a voulu imposer les recettes des divers commerçants, sans tenir compte des dépenses d'exploitation. En ce qui concerne le revendeur, ces recettes sont constituées par le montant des ventes ; pour le commissionnaire elles correspondent au total des commissions encaissées.

SECTION III

De la taxation des affaires d'exportation opérées par les commissionnaires

Nous avons déjà vu que l'une des fonctions essentielles du commissionnaire est de faciliter le commerce d'exportation. Aussi est-il particulièrement intéressant d'étudier l'application de la taxe du chiffre d'affaires aux exportations réalisées par son intermédiaire ; pratiquement c'est au point de vue du commissionnaire la circonstance souvent la plus fréquente d'application de la taxe ; au point de vue du rendement de l'impôt, ce sera la source la plus habituelle de recettes sur cette catégorie d'intermédiaires ; enfin il s'est posé quelques questions délicates au sujet de l'imposition des commerçants exportateurs opérant par l'intermédiaire des commissionnaires ; leur examen trouvera naturellement sa place dans la présente section.

Il n'est pas inutile de rappeler ici que la taxe sur le chiffre d'affaires comporte (en dehors du commerce des hôtels, restaurants, etc.), deux taux d'application : celui de 1,10 %, qui constitue le tarif de droit commun, et le taux de 10 % applicable aux objets de luxe ; il est essentiel de ne pas perdre de vue que si l'impôt de 1,10 % est rélevé lors de chaque transaction, la taxe de 10 % ne joue que lors de la dernière, c'est-à-dire à l'occasion de la vente au détail ou à la consommation ; nous avons vu qu'une vente à l'exportation d'un objet inscrit au tableau C, constituant la dernière transaction taxable en France, devait, même si elle était faite à un commerçant étranger en gros, supporter la taxe de 10 %.

Ainsi un objet ordinaire vendu par le fabricant au commerçant en gros, par le commerçant de gros au détaillant, et par ce dernier au consommateur aura acquitté 3 fois la taxe de 1,10 %. Un objet de luxe ayant passé par la même voie sera taxé les 2 premières fois à 1,10 % et la troisième à 10 %.

L'imposition du chiffre d'affaires aboutissant à augmenter le prix de revient des marchandises pouvait constituer une véritable barrière à l'exportation ; l'art. 72 de la loi s'est efforcé d'éviter cet inconvénient en décidant que :

« Sont exemptes de l'impôt de 1 ou 10 % les affaires s'appliquant à des opérations de vente, de commission ou de coutage qui portent sur des objets ou marchandises exportés, sous réserve, en ce qui concerne les affaires passibles de l'impôt de 10 %, des exceptions qui seront déterminées par les décrets prévus à l'article 64 de la présente loi. »

Les opérations de ventes à l'exportation effectuées par les commissionnaires sont donc exemptes de l'impôt ; l'exemption sera effective que le commissionnaire agisse comme tel, auquel cas il sera dispensé de payer le droit sur sa commission, ou qu'il revende après avoir acheté : en pareille hypothèse, il sera exempt de la taxe qui eût été assise sur le montant de la facture de vente.

Mais une exception a été apportée au principe de l'exemption par le dernier membre de phrase de l'alinéa de l'art. 72 déjà cité ; en exécution de cette disposition de la loi, le décret du 26 juin 1920 avait dressé la liste des objets de luxe exclus de l'exonération, dans le tableau C qui lui avait été annexé. Cette liste comprenait les ouvrages de modes, robes et manteaux, dentelles et plumes.

Or ces objets sont précisément ceux dans la confection desquels l'industrie parisienne a conquis la plus grande supériorité ; c'est encore pour l'exportation de ces marchandises qu'elle a le plus recours à l'intermédiaire des commissionnaires ; à cela on pouvait répondre qu'il s'agit d'objets de luxe s'adressant à une clientèle étrangère particulièrement riche, et pour laquelle l'incidence de l'impôt est chose négligeable. Mais il est toujours dangereux de considérer comme sans importance une augmentation de prix de vente, surtout quand la conquête des marchés étrangers est rendue tous les jours plus difficile par la concurrence ; nos ennemis savent y exceller en vendant au besoin meilleur marché à l'extérieur que sur leur propre marché. Indépendamment de cette considération d'ordre général, deux objections plus précises pouvaient être adressées à la composition du tableau C.

Tout d'abord, ce tableau avait fait un choix arbitraire

entre les objets de luxe ; ainsi le tableau C ne contient pas les fourrures, ni la joaillerie, d'où il résulte que l'exportation d'un collier de 1 million est exonérée de toute taxe alors qu'une robe de 610 francs payait 61 francs.

En second lieu l'existence du tableau C risquait de fermer au commerce français le débouché que lui offraient les colonies et spécialement l'Algérie, ces territoires étant considérés comme étrangers au point de vue des exportations.

Aussi les réclamations se firent-elles très vives contre le principe du tableau C. Le Ministre des Finances en a reconnu le bien fondé, mais il a fait observer que le Parlement devait prendre lui-même l'initiative de la suppression des dispositions légales en exécution desquelles a été institué ce tableau ; d'accord avec les Chambres, la suppression de toute taxe sur le chiffre d'affaires à l'exportation a été effectuée par le décret du 24 décembre 1920 (1), qui, sans abroger le tableau C, a abouti au même résultat en substituant le simple mot « Néant » à l'ancienne liste des objets exclus de l'exonération prévue à l'art. 72 de la loi du 25 juin 1920 ; ainsi a été sauvegardé le principe que la suppression du tableau C ne peut être effectuée qu'en vertu d'une loi. Le décret du 24 décembre 1920 a permis de hâter une réforme que la lenteur de la procédure parlementaire aurait retardée longtemps encore et qu'une mesure réglementaire a pu effectuer du jour au lendemain.

Une question s'est posée dans le même ordre d'idées au sujet des ventes faites aux étrangers de passage en France ; si ces derniers acceptent de ne prendre livraison

(1) J. O. du 1^{er} janvier 1921, p. 82. Voir également infra, page 16.

de leurs achats qu'une fois rentrés dans leur pays d'origine, la vente du commerçant français constitue une exportation et, à ce titre, est exemptée de l'impôt. Mais l'étranger tient-il à prendre immédiatement possession de la marchandise, l'affaire faite en France donne lieu au paiement de l'impôt (1).

Cet état de choses a également suscité des plaintes très vives de la part du commerce ; il est, cependant, parfaitement rationnel : l'étranger de passage en France doit supporter tous les impôts de consommation.

Examinons maintenant les rapports entre les commissionnaires et les commerçants-vendeurs, à l'occasion des affaires d'exportation.

Le commissionnaire, avons-nous dit, bénéficie de l'exemption à l'exportation, et cela dans tous les cas, sauf les exceptions du tableau C. En est-il de même du commerçant qui a recours à son intermédiaire, et ce dernier ne sera-t-il pas tenté de faire retomber l'impôt sur le commissionnaire ?

Pour répondre à cette question, il faut appliquer à nouveau les principes juridiques déjà étudiés.

Le commissionnaire agit-il comme tel ? Le commerçant français, en d'autres termes, vend-il au commerçant étranger, par l'entremise du commissionnaire, la propriété de la marchandise ne reposant à aucun moment sur la tête de ce dernier et passant directement du commerçant français au négociant étranger ? En pareil cas, le commerçant français est totalement exempté de l'impôt puisqu'il

(1) Réponse du Ministre des finances à une question écrite de M. Grinda, député (*J. O.* du 14 novembre 1920).

exporte ; et le commissionnaire ne paie pas non plus la taxe sur ses commissions. « Les deux opérations, aussi bien celle de vente que celle de commission **bénéficient** à la fois de l'exemption prononcée par l'art. 72 (1) ».

Mais si le commissionnaire, ne se contentant pas de son rôle normal d'intermédiaire, a acheté la marchandise, pour la revendre à son compte, comme le font « les négociants-commissionnaires-exportateurs » leur vendeur ne saurait être considéré comme effectuant une exportation : il vend à un intermédiaire en vue d'une exportation, ce qui n'est pas du tout la même chose, et à ce titre il doit payer la taxe de 1,10 %.

Telle est la solution donnée par l'Administration dans son Instruction du 29 août 1920. Elle nous paraît juridiquement inattaquable.

Elle a été encore reprise dans la formule suivante, utilisée par le Ministre des Finances pour ses réponses à des questions écrites posées par M. Maillard, député, au sujet de cas d'application touchant à cet ordre d'idées.

« Le bénéfice de l'exonération accordée par l'art. 72 de la loi du 25 juin 1920 aux affaires d'exportation est subordonné aux deux seules conditions : que la vente s'applique à des objets ou marchandises exportés, c'est-à-dire qu'elle constitue la dernière vente en France de ces objets ou marchandises avant leur exportation ; 2° qu'il soit justifié de l'exportation des objets ou marchandises de la manière prescrite (2) ».

(1) Instruction du 29 août 1920, p. 54.

(2) Voir à ce sujet la Section IV du présent chapitre. Les réponses aux questions écrites ci-dessus rapportées se trouvent au *Journal officiel* du 24 décembre 1920, page 3954. (Questions n^{os} 5094 et 5095.)

Cette théorie a cependant donné lieu à de très vives protestations du commerce. A moins que la loi ne dispose à l'avenir que la dernière transaction précédant l'exportation sera assimilée à cette opération au point de vue de l'impôt, il est impossible de décider autrement ; et l'on peut se demander s'il serait vraiment indiqué d'organiser pratiquement une dérogation de ce genre. Le commerce se plaint déjà des formalités qui lui sont imposées pour le contrôle de l'impôt du chiffre d'affaires : le moment est-il venu de créer un système de vérifications complémentaires ? Ce serait la contre-partie de nouvelles exemptions, sous peine d'ouvrir la porte toute grande à la fraude ; peut-être pourrait-on cependant insérer dans la loi l'exemption de toute vente effectuée en vue d'une exportation et précédant immédiatement cette opération. En pareil cas, la déclaration de l'acheteur que la marchandise est achetée pour être exportée devrait être produite pour obtenir l'exonération (1).

On a prétendu que le système organisé par la loi aurait une conséquence bizarre ; le commerce trouverait dans certains cas intérêt à s'adresser aux commissionnaires pour payer un impôt moindre à l'exportation. Voici comment on raisonne : un robe de 1.000 francs vendue directement par le fabricant à l'étranger paiera 10 % (par application du tableau C) soit 100 francs. « Si la même robe est vendue à un commissionnaire-exportateur qui l'expédie à l'étranger, elle acquittera, en supposant que la commission de ce dernier soit de 5 %, c'est-à-dire 50 francs :

(1) *Bulletin de la Chambre syndicale des négociants-commissionnaires*, décembre 1920, page 163.

1,10 % sur la vente au commissionnaire, soit 11 fr. ;
10 % sur la commission de ce dernier, soit 5 francs ;
Ce qui fait, en tout, 16 francs.

Alors que pour la vente directe à l'étranger elle acquittera 100 francs.

On arrive, du reste, au même résultat pour la vente sur le marché intérieur. Si la vente a lieu directement, 100 francs sont dus ; si elle se fait par un intermédiaire, 16 francs seulement sont exigibles (1) ».

L'erreur de ce raisonnement est facile à saisir ; si la maison de couture a vendu au commissionnaire, ce dernier paiera la taxe sur son prix de revente, et non sur une commission ; si la même maison a vendu directement à l'étranger, par l'intermédiaire du commissionnaire, elle paiera la taxe de 10 % sur le prix de vente, et le commissionnaire la paiera sur sa commission ; en tout état de cause, la marchandise est taxée pour les deux opérations, et elle paie davantage que si l'exportation avait été effectuée sans l'intervention d'un intermédiaire. En cette circonstance, comme dans toutes les autres, l'impôt sur le chiffre d'affaires tendrait à la suppression de l'intermédiaire, si ce dernier ne jouait pas un rôle utile.

Les fabricants se sont d'ailleurs parfaitement rendu compte de cet état de choses ; mais ils ont essayé de se décharger de l'impôt en le mettant à la charge du commissionnaire et cela dans deux circonstances principales : lors des ventes à l'intérieur, spécialement celles portant sur les objets de luxe, et à l'occasion des exportations visées autrefois par le tableau C.

(1) *Les Echos*, 4 août 1920 et 22 septembre 1920.

Réciproquement les commissionnaires ont essayé de rejeter sur le fabricant la charge de la taxe de 10 % qui leur incombait, en insérant sur leurs notes de commission la clause suivante : -

« Le fabricant qui accepte la note s'engage à prendre à sa charge le 10 % sur les marchandises du tableau C. »

Que doit-on penser de la validité d'une semblable clause ?

L'article 65 de la loi décide que, sauf en ce qui concerne l'application de la taxe de 10 % aux marchés ou contrats conclus avant sa mise en vigueur et portant sur des ventes au détail et à la consommation, l'impôt est acquitté par les personnes désignées à l'article 59, c'est-à-dire par les vendeurs de marchandises ou de services, chacun en ce qui le concerne. L'impôt sur les ventes est à la charge du vendeur, l'impôt sur les commissions à la charge du commissionnaire ; la taxe constitue ainsi, suivant le cas, une dette personnelle du vendeur ou du commissionnaire, une partie de ses frais généraux ; elle ne peut être mise à la charge d'une autre personne qu'à titre d'équivalent de la marchandise ou du service rendu (1). Nous avons vu que, par application de ce principe, un commerçant peut faire ressortir sur sa facture le montant de l'impôt pourvu que la somme totale portée sur ladite facture ne dépasse pas le prix convenu avec le client.

Dans ces conditions, nous estimons que la validité de la clause rapportée dépend essentiellement de l'accord de

(1) Instruction du 29 août 1920, page 21.

volontés qui a pu intervenir entre le vendeur et le commissionnaire ; si le fabricant a entendu accepter de payer au commissionnaire, en plus du pourcentage habituel, la taxe de 10 % qui est la charge de celui-ci, le tout constituant la rémunération du dit commissionnaire, la clause est valable ; mais si le fabricant n'a eu connaissance de la clause que postérieurement à l'accord passé par lui avec le commissionnaire, au moment où la note lui a été présentée, la clause est sans effet, la convention qui fait la loi des parties ne pouvant être modifiée après l'échange des consentements.

Il faut remarquer qu'en pareil cas l'impôt payé par le commissionnaire sera liquidé sur le montant des commissions augmenté de la rémunération supplémentaire versée par le fabricant à titre de remboursement de la taxe (1).

Il en serait de même s'il s'agissait d'une transaction passée avec un négociant-commissionnaire-exportateur ; en pareil cas, ce dernier revend la marchandise à son propre compte ; il y aurait un déplacement d'assiette encore plus préjudiciable au fabricant, puisque la taxe de 10 % ne joue qu'au moment de la vente au détail ou à l'exportation. On devrait se montrer d'autant plus difficile sur la preuve de l'accord des volontés des parties intéressées.

On voit donc que la clause analysée n'est pas forcément, comme on l'a prétendu, inopérante et sans objet (2). La règle que l'impôt est acquitté par le vendeur de mar-

(1) Voir plus haut, page 23.

(2) *Echos de l'Exportation*, 3 novembre 1920.

chandises ou de services n'est pas, en d'autres termes, une règle d'ordre public. On peut y déroger par convention particulière, mais encore faut-il que l'accord se soit fait nettement à ce sujet entre les parties intéressées. Il y a là une question de fait sur laquelle les tribunaux auraient, le cas échéant, plein pouvoir d'appréciation.

Tels sont les principaux problèmes qui se sont déjà posés au sujet de l'intervention des commissionnaires dans le commerce d'exportation ; ils se ramènent le plus souvent, comme on a pu s'en rendre compte, à des problèmes d'ordre plus général. La seule réforme qui se soit imposée est la suppression du tableau C, aujourd'hui réalisée.

SECTION IV

Des diverses formalités imposées aux commissionnaires en vue de la liquidation et du paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Nous avons déjà exposé les règles générales applicables aux redevables en pareille matière, il ne sera pas inutile d'étudier les particularités spéciales aux commissionnaires quant à leurs déclarations et à leur comptabilité. Si l'examen de ces précisions peut paraître quelque peu aride, il n'en a pas moins une certaine importance pratique. On a pu dire avec raison que l'impôt sur le chiffre d'affaires était, somme toute, un impôt assis sur la comptabilité. Aussi est-ce une obligation stricte pour les

contribuables de se soumettre exactement aux directives qui leur sont tracés dans la loi quant à la tenue de leurs écritures.

En ce qui concerne la déclaration d'existence, les commissionnaires déjà installés antérieurement au 1^{er} janvier 1920 n'ont pas à s'en préoccuper s'ils se trouvent inscrits au rôle de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, comme il y a toute chance qu'ils le soient déjà (Voir art. 61 de la loi, déjà expliqué) ; sinon, il leur suffirait de remettre une déclaration qui n'est d'ailleurs assujettie, quant à la forme, à aucune règle autre que celles tracées dans l'art. 4 du décret du 24 juillet 1920 (1)..

Comme tous les autres commerçants, les commissionnaires ne peuvent, en aucun cas, être dispensés de remettre des relevés périodiques du montant de leur chiffre d'affaires ; mais si ces déclarations sont, en principe, mensuelles, la loi dans son article 67 a prévu que des exceptions pourraient être apportées à cette règle de périodicité ; en conséquence, l'art. 11 du décret du 24 juillet 1920 a décidé que « des arrêtés ministériels pourraient exceptionnellement déroger à l'obligation de remettre mensuellement le relevé du chiffre d'affaires pour les commerces et industries qui comportent une comptabilité

(1) La déclaration doit contenir : 1^o les nom, prénoms, domicile du redevable ; 2^o la désignation précise de la nature et du siège de l'établissement ; 3^o la dénomination, s'il y a lieu, de la maison de commerce ; 4^o s'il s'agit d'une personne devenue redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires postérieurement au 1^{er} juillet 1920, la date à laquelle ce redevable a commencé à exercer sa profession ou son commerce ou a ouvert une succursale ou une agence.

Elle est certifiée, datée et signée par le redevable ou son mandataire suivant pouvoir régulier qui reste annexé à la déclaration. (Instruction du 29 août 1920, p. 36.)

arrêtée par période spéciale ; ces arrêtés détermineraient les dates auxquelles les redevables exerçant ces commerces ou industries devraient remettre le relevé de leur chiffre d'affaires ».

Tel est bien le cas pour les commissionnaires et courtiers ; souvent leurs rétributions ne sont réglées qu'à des échéances espacées de plusieurs mois ; dans ces conditions, les assujettis ne devant déclarer, aux termes de la loi, que leurs profits « définitivement acquis », c'est-à-dire encaissés, ils ne peuvent produire de déclarations que pour les mois où s'opère le règlement de leurs comptes ; les autres mois doivent faire l'objet de déclarations « néant ».

Indépendamment de l'application de ces règles, formulées par la loi elle-même, un arrêté ministériel du 17 septembre 1920 (1) prévoit que les commissionnaires effectuant des opérations d'exportation ou d'importation, ainsi que quelques autres redevables, pourront être exceptionnellement dispensés de l'obligation de remettre mensuellement le relevé de leur chiffre d'affaires ; à cet effet, ils devront adresser une demande au directeur départemental de l'administration compétente.

Les formes à observer pour établir le relevé sont indiquées dans l'art. 9 du décret du 24 juillet 1920 ; le cas du commerçant qui agirait à l'occasion comme commissionnaire, ou du commissionnaire qui, tout en travaillant habituellement pour le compte d'autres personnes, suivant sa définition légale, se comporterait parfois comme acheteur et revendeur, est prévu dans l'avant-dernier para-

(1) *Journal officiel* du 18 septembre 1920, p. 13.703.

graphe de l'art. 9 déjà cité : « Si le redevable est passible de l'impôt en raison d'opérations rentrant dans les deux catégories prévues sous les numéros 1 et 2 de l'art. 62 de la loi du 25 juin 1920, le relevé indique distinctement le montant des opérations rentrant dans chacune de ces deux catégories. »

Il y avait là une mesure d'ordre indispensable pour permettre éventuellement le contrôle ultérieur de la comptabilité.

Les formes à suivre en ce qui concerne l'inscription des affaires résiliées ou annulées, notamment pour obtenir à leur sujet l'exonération de l'impôt, sont tracées dans l'art. 16 du décret du 24 juillet 1920.

Il résulte enfin de l'article 1^{er} du décret du 24 juillet que les déclarations de commencer ou les relevés périodiques des commissionnaires doivent être reçus : s'il s'agit de commissionnaires en douane, par le Receveur des douanes du bureau dans le ressort duquel l'intéressé exerce sa profession ; pour tous les autres commissionnaires, par le Receveur de l'Enregistrement. Les administrations des Douanes et de l'Enregistrement contrôlent les déclarations et opèrent la perception de l'impôt sur les commissionnaires suivant la distinction déjà expliquée.

Les prescriptions spéciales résultant de l'art. 66 de la loi et visant la tenue d'une comptabilité s'appliquent naturellement aux commissionnaires ; le plus souvent les écritures de ces derniers suffiront à déterminer leur chiffre d'affaires et il ne leur sera pas nécessaire d'ouvrir un livre spécial.

On peut rattacher à cet ordre d'idées l'obligation spé-

cialement imposée aux commissionnaires et transitaires en douane par l'art. 77 de la loi du 25 juin 1920 (1) ; ce texte les oblige à ouvrir un répertoire annuel de leurs opérations ; la forme de ce répertoire a été réglée par décret du 10 septembre 1920 (*Journal officiel* du 16 septembre 1920) ; on en trouvera ci-joint le modèle (2) ; ce document doit être distinct pour les importations et les exportations et toutes les opérations doivent y être inscrites sous une série unique de numéros. Il sert de base aux recherches des agents des douanes qui peuvent, en outre, exiger la production de la correspondance et des pièces comptables afférentes aux opérations enregistrées.

(1) Loi du 25 juin 1920. — Art. 77 : L'article 17 de la loi de finances du 28 décembre 1875 est modifié ainsi qu'il suit :

« Les employés supérieurs, contrôleurs en chef, vérificateurs principaux et receveurs des douanes pourront exiger la communication des papiers et documents de toute nature relatifs aux opérations intéressant leur service.

.....
« 4° Chez les commissionnaires ou transitaires.

« A l'expiration du délai de trois mois qui suivra la promulgation de la présente loi, les commissionnaires ou transitaires devront tenir des répertoires annuels, cotés et paraphés, de leurs opérations en douanes. Ces répertoires seront distincts pour les opérations d'importation et pour les opérations d'exportation. Lesdites opérations seront inscrites à chaque répertoire sous une série unique de numéros ; ces numéros seront reproduits sur les déclarations de la douane. Les répertoires dont le modèle sera fixé par décret serviront de base aux recherches des agents des douanes, qui pourront, en outre, exiger la production de la correspondance et des pièces de comptabilité afférentes aux opérations enregistrées. Ces répertoires, correspondances et pièces devront être conservés pendant un délai de trois ans à compter de la date d'enregistrement des déclarations de douane correspondantes.

« Toute omission d'inscription aux répertoires, tout refus de communication de pièces, toute dissimulation de pièces ou d'opérations donnera lieu à l'application des pénalités et mesures prévues par les articles 2 du titre IV de la loi du 4 Germinal an II ; 83 de la loi du 8 Floréal an XI, et 5 de la loi du 29 décembre 1917, sans préjudice des peines spéciales applicables aux délits et contraventions qui viendraient à être découverts. » (*Journal officiel* du 26 juin, page 899.)

Etudions enfin deux particularités de la comptabilité et des écritures imposées aux commissionnaires : l'une concerne la dispense d'application de la taxe de 10 %, l'autre la dispense en cas d'exportation.

(Note 2 de la page précédente)

REPertoire

des opérations en douane effectuées par

M., *commissionnaire (ou transitaire),*
demeurant à rue n°
OPERATIONS { d'exportation (1)
 { d'importation (1)

Ce présent répertoire, conforme au modèle annexé au décret du et contenant feuillets, a été coté et paraphé par nous, juge de paix du canton de

A le

INSTRUCTION POUR LA TENUE DU REPERTOIRE

A. — Il doit être tenu un répertoire distinct, d'une part, pour les opérations d'importation et, d'autre part, pour les opérations d'exportation. Ne doivent figurer sur le répertoire des importations que les déclarations pour la consommation, l'entrepôt et l'admission temporaire. Toutes autres opérations (transit, réexportation, mutations d'entrepôt, transbordements, exportations) doivent être reprises au répertoire des exportations.

B. — Inscrire les opérations au fur et à mesure de leur accomplissement et avant le dépôt des déclarations en douane. La série des numéros doit être annuelle et ininterrompue ; les opérations d'une même journée seront groupées sous l'indication : « Journée du (date) ». Les numéros d'inscription aux répertoires se-

ront reproduits sur les diverses expéditions des déclarations en douane.

C. — Les inscriptions doivent être opérées à l'encre, sans ratures, surcharges ni grattages. Les blancs, lorsqu'il en existe, doivent être barrés.

D. — Pour l'indication des divers régimes douaniers (colonne 9 du registre), les abréviations suivantes sont admises : Coⁿ pour consommation ; E. R. pour entrepôt réel ; E. F. pour entrepôt fictif ; T. I. pour transit international ; T. O. pour transit ordinaire ; A. T. pour admission temporaire ; T. F. pour transbordement français ; T. E. pour transbordement étranger ; Roⁿ pour réexportation ; M. E. pour mutation d'entrepôt ; D. pour dépôt ; R. F. pour remboursement à forfait.

(1) Biffer l'indication inutile.

dans ses articles 20 et 21 les conditions auxquelles cette catégorie d'affaires pourrait bénéficier de cette faveur. Il était dit notamment que le commerçant acquéreur de la marchandise vendue par le redevable devrait lui remettre la déclaration annuelle que tous les achats portés à son compte ou à son carnet d'escompte seraient effectués pour son propre commerce et s'appliqueraient à des objets destinés à être revendus par lui, avec ou sans transformation; on ne pouvait évidemment songer à faire fournir semblable attestation aux commissionnaires et courtiers : l'article 20 du décret du 24 juillet 1920 les en dispense et un arrêté ministériel en date du 4 août 1920 (*Journal officiel* du 12 août), pris en exécution du dit décret, a déterminé les formes suivant lesquelles il sera établi que la marchandise achetée par leur intermédiaire est destinée à un commerçant (1).

(1) ARRÊTÉ DU MINISTRE DES FINANCES DU 4 AOUT 1920

Le Ministre des finances...

Vu...

Arrête :

ARTICLE PREMIER. — Les affaires consistant dans la vente d'objets de luxe à des commissionnaires ou à des courtiers sont exonérés de la taxe de 10 % édictée par l'article 63 de la loi du 23 juin 1920, à condition :

1^o Que le redevable ait ouvert au commissionnaire ou au courtier acquéreur un compte ou lui ait délivré un carnet d'escompte sur lequel sont portés tous les achats effectués par lui ;

2^o Qu'il se fasse remettre chaque année, par ledit commissionnaire ou courtier, avant tout achat, un écrit revêtu de sa signature dans lequel celui-ci indique ses nom, prénoms et adresse et certifie qu'il est soumis à l'impôt établi par les articles 2 à 12 de la loi du 31 juillet 1917 sur les bénéfices industriels et commerciaux ou qu'il se trouve dans l'un des cas d'exonération prévu à l'article 13 de ladite loi ;

3^o Que le commissionnaire ou courtier s'engage, par le même écrit, à ne faire porter à son compte ou à son carnet d'escompte que des achats effectués par lui pour le compte de commerçants et s'appliquant à des marchandises faisant l'objet même du commerce de ces derniers.

ART. 2. — Le commissionnaire ou courtier devra tenir un livre sur

Des formalités analogues sont prévues pour le contrôle de l'exemption de l'impôt sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne les exportations.

Lorsqu'une exportation est effectuée par l'intermédiaire d'un commissionnaire, le vendeur doit, indépendamment des autres obligations qui lui sont imposées, délivrer au commissionnaire une facture qui sera conservée et annotée par ce dernier, lors de l'expédition à l'étranger. Cette facture devra contenir le détail et le prix des marchandises livrées, ainsi que l'indication soit des nom et adresse de la personne pour le compte de laquelle les objets ou marchandises ont été livrés au commissionnaire, soit de la contremarque ou de tout autre signe analogue servant au commissionnaire à désigner cette personne ; il y a là des précautions destinées à authentifier la marchandise exportée afin de faciliter le contrôle ultérieur des exemptions et, par suite, de prévenir la fraude (art. 12, dernier alinéa de l'arrêté du 28 août 1920, *Journal officiel* du 29 août 1920).

lequel il inscrira jour par jour les achats d'objets de luxe qu'il aura effectués pour le compte de commerçants et il indiquera dans des colonnes distinctes, pour chaque objet :

- 1^o Les nom et adresse du commerçant destinataire ;
- 2^o La date de la livraison à ce dernier.

ART. 3. — La facture, dont la délivrance est prescrite par le troisième paragraphe de l'article 20 du décret du 24 juillet 1920, sera délivrée au commissionnaire ou courtier qui la remettra lui-même au commerçant pour le compte duquel il a acheté les objets de luxe après y avoir indiqué la date et le numéro d'inscription de l'achat sur le livre prescrit par l'article 2 du présent arrêté.

ART. 4. — Lorsqu'un commissionnaire exerce en même temps, pour son propre compte, le commerce d'achat et de revente d'objets de luxe, il devra n'inscrire sur le livre prescrit par l'article 2 du présent décret que les opérations qu'il fera en qualité de commissionnaire.

.....
(*Journal Officiel* du 12 août 1920.)

Enfin, l'exemption de l'impôt sur les commissions des affaires d'exportation est accordée aux commissionnaires aux conditions énumérées dans l'art. 13 du même arrêté ; ces négociants doivent ouvrir à cet effet deux livres servant à enregistrer, l'un les livraisons qu'ils reçoivent, l'autre les expéditions qu'ils effectuent pour l'exportation ; ce dernier registre est en tous points conforme à celui que doivent tenir les personnes qui expédient directement à l'étranger. Ils sont tenus également d'annoter la facture et les diverses pièces de livraison en se conformant à ce sujet aux prescriptions de l'art. 13 déjà visé (1).

Le paiement de l'impôt est effectué par les commissionnaires suivant les règles habituelles tracées par le décret du 24 juillet 1920 dans son article 15 : soit en espèces au moment de la présentation du relevé, soit par

(1)

ARRETE DU 28 AOUT 1920.

ART. 13. -- Les opérations de commission ou de courtage portant sur des objets ou marchandises autres que ceux énumérés au tableau C, annexé au décret du 26 juin 1920, sont exemptes de l'impôt, à la condition :

1° Que le commissionnaire inscrive sur un registre spécialement affecté à cet usage, par ordre de date, les livraisons qu'il reçoit d'objets ou marchandises destinés à l'exportation, avec l'indication :

- a) De la date de l'inscription ;
- b) Des nom et adresse du négociant vendeur ;
- c) Du nombre, s'il y a lieu, des marques et numéros des colis ;
- d) De l'espèce et de la valeur des objets ou marchandises.

2° Qu'il inscrive sur un autre registre spécialement affecté à cet usage, par ordre de date, les expéditions qu'il effectue avec indication de la date de l'inscription, du nombre, des marques et des numéros des colis, de l'espèce, de la valeur et de la destination des objets ou marchandises ;

3° Qu'il annote la facture qui lui a été délivrée par le vendeur de la date à laquelle l'expédition des objets ou marchandises a été inscrite sur le registre prescrit à l'alinéa qui précède ;

4° Que la date d'inscription audit registre, ainsi que les marques et numéros des colis, soient indiqués sur la pièce (titre de transport,

chèque postal ou mandat, soit enfin par traite présentée à la diligence de l'Administration de l'Enregistrement par le service des Postes et Télégraphes (arrêté du Ministre des Finances du 14 septembre 1920, *Journal officiel* du 13 septembre, page 13.593).

Enfin, les commissionnaires qui ont été exceptionnellement dispensés, sur leur demande, de remettre mensuellement leur relevé du chiffre d'affaires, acquittent le paiement de l'impôt suivant les règles posées dans les articles 2, 3 et 4 de l'arrêté du 17 septembre 1920 : ce texte prévoit le paiement d'acomptes mensuels, suivi de la liquidation et du règlement définitif de l'impôt à la fin de chaque année (1).

Comme on le voit, l'institution des diverses formalités spéciales aux commissionnaires témoigne de la part de l'Administration, non seulement de la volonté d'opposer

bordereau, feuille de gros, etc.) qui accompagne l'expédition et soient consignés avec le nom du commissionnaire expéditeur sur la déclaration en douane par la personne chargée de présenter les objets ou marchandises pour l'exportation.

Toutes vérifications utiles sont effectuées à la sortie des objets ou marchandises par le service des douanes et, chez les vendeurs ou commissionnaires exportateurs, par les agents du service compétent, d'après l'article 5 du décret du 5 juillet 1920, auxquels devront être représentés les registres et factures prescrits par le présent article, ainsi que les récépissés de transport, lettres de voiture, connaissements, traites, comptes ou autres documents susceptibles de venir à l'appui des énonciations des registres.

(1) ARRETE MINISTERIEL DU 17 SEPTEMBRE 1920

ART. 2. — Les redevables qui ont été autorisés à user de cette faculté (*de ne pas remettre mensuellement leurs relevés*) acquittent, chaque mois, dans le même délai que les autres redevables, à titre d'acompte, une somme égale à un treizième de l'impôt exigible pour les affaires effectuées durant l'année précédente.

ART. 3. — La liquidation et le règlement définitif de l'impôt du

une barrière préventive à la fraude, mais encore du désir d'assouplir les règles générales afin de tenir compte des nécessités particulières à chaque profession. Cet esprit est d'ailleurs conforme à celui qui a inspiré la création de l'impôt sur le chiffre d'affaires, création qui a été demandée par le commerce de préférence à celle d'un impôt sur les bénéfices ; si l'impôt a présenté des imperfections, ce qui était d'ailleurs inévitable, ses grandes lignes sont bien telles que les intéressés les souhaitent ; et l'on s'est efforcé lors des réglementations de détail, de s'inspirer du même esprit de bienveillance vis-à-vis des redevables. Reste à savoir si le but recherché a été pleinement atteint ; la conclusion du présent travail s'efforcera de répondre à cette question, dans la mesure où il est possible d'émettre un avis sur un sujet aussi délicat.

pour les affaires effectuées durant l'année sont opérés dans les vingt premiers jours du troisième mois qui suit l'expiration de chaque année.

Si, de cette liquidation, il résulte un complément d'impôt au profit du Trésor, ce complément est immédiatement acquitté. Dans le cas contraire, l'excédent est imputé sur les acomptes dûs pour le mois ou pour les mois suivants.

Il est procédé, en même temps et de la même manière, à la liquidation rectificative des acomptes versés pour l'année en cours.

ART. 4. — A titre transitoire, les acomptes à verser jusqu'à la liquidation définitive de l'impôt dû pour l'année 1920 seront calculés d'après une déclaration à souscrire par le redevable lors du paiement de l'acompte de septembre 1920 du chiffre des affaires qu'il a effectuées durant l'année 1919.

CONCLUSION

Le législateur qui se propose de créer ou de modifier un système fiscal, ou plus simplement encore d'instaurer un impôt, doit se préoccuper de concilier deux nécessités en apparence contradictoires : d'une part, l'impôt doit être susceptible de fournir un rendement intéressant ; dans cet ordre d'idées, on peut être tenté de fixer un tarif élevé, de manière à effectuer un prélèvement considérable sur les ressources du contribuable. Mais, d'autre part, l'impôt ne doit pas risquer de tarir la matière imposable. Une industrie trop lourdement taxée ne peut plus vendre avec bénéfice à des prix raisonnables ; elle est tentée d'aller s'établir à l'étranger, ou encore de frauder le fisc. En supposant qu'elle puisse subsister, l'élévation trop considérable de son prix de revient réduit ses débouchés, l'oblige à restreindre sa production et, par suite, diminue la matière imposable. Or, le rendement d'un impôt est fonction de deux éléments : le tarif applicable à chaque unité, et le nombre de ces unités (1) ; si la taxation augmente, le nombre des unités diminue par restriction de la consommation, découragée par les prix élevés ; inversement, si le tarif diminue, le nombre

(1) Allix : *Traité de science des finances et de législation financière*, 1912, page 361.

des unités taxées peut s'accroître jusqu'à concurrence des besoins à satisfaire. Le rendement de l'impôt est donc le produit de deux facteurs tels que les variations de l'un d'eux entraînent des variations de l'autre en sens inverse. On peut théoriquement déterminer le moment où ce produit est maximum et, par voie de conséquence, le taux de l'impôt qui permet d'obtenir la plus grande productivité possible. Il y a là un problème comparable à celui que l'on a pu résoudre en se proposant de rechercher le prix de vente le plus avantageux d'une marchandise monopolisée (1).

Ce raisonnement ne rendrait d'ailleurs qu'un compte insuffisant de l'influence exercée par la taxation sur le développement des forces productives d'un pays ; un système fiscal rationnel ne doit pas seulement être combiné de façon à ne pas anémier l'industrie et le commerce, il faut encore qu'il ménage leurs possibilités de développement ultérieur ; et c'est dans ce sens que l'accroissement de la productivité fiscale doit être recherché indirectement, par l'augmentation de la matière imposable qui sera la conséquence de la prospérité économique, plutôt que par une taxation à courte vue ne ménageant pas suffisamment les années futures et perdant ainsi beaucoup plus dans l'avenir qu'elle ne gagne sur le champ par ses exigences immédiates.

Il est évident que l'impôt sur le chiffre d'affaires est peut être de tous celui qui peut exercer l'influence la plus considérable sur le développement commercial

(1) Colson : Cours d'économie politique, 1901, p. 178 et suivantes.

du pays. L'imposition des commissionnaires peut avoir en particulier sa répercussion sur le mouvement des exportations. Si l'on examine l'évolution déjà accomplie par cet impôt, depuis la date de sa création, on constate qu'elle s'oriente plutôt vers une fiscalité moindre ; Parlement et Administration, cette dernière représentée par le Ministre des Finances, paraissent très persuadés de la nécessité d'améliorer notre balance commerciale ; d'autre part, les réclamations individuelles se font jour ; le meilleur impôt, a dit un humoriste, est l'impôt que paie le voisin, et quelques catégories de redevables essaient non sans succès d'échapper à une taxation que l'ensemble du commerce a appelée de ses vœux ; par contre, on réclame l'imposition de quelques privilégiés que certaines considérations avaient fait placer, jusqu'à ce jour, en dehors de l'assiette de l'impôt.

Mais si l'on se place au point de vue le plus général, l'abrogation par le Ministre des Finances de l'arrêté déterminant la composition du tableau C est un fait acquis ; par suite est effectuée la suppression pratique de toute exception au principe de l'exonération des exportations en attendant que la procédure parlementaire ait réalisé les intentions que le législateur a déjà manifestées à cet égard.

L'activité des commissionnaires dans le sens de l'exportation ne rencontre donc plus aucun obstacle, et il semble que l'on n'ait plus aucun souhait à formuler pour que leur mode de taxation n'apporte plus d'entrave à l'amélioration de notre balance commerciale.

Cependant, le commerce réclame encore contre l'imposition des ventes aux négociants-commissionnaires-exportateurs. Ne saisissant pas toujours la différence entre les opérations de cette catégorie de négociants et celles d'un véritable commissionnaire, il ne comprend pas que l'exportation réalisée par l'intermédiaire des premiers paie, en ce qui concerne le producteur ou vendeur, un impôt de 1,10 %, alors que l'exportation effectuée par l'entremise d'un vrai commissionnaire est exonérée de tous droits.

Il est pourtant difficile de créer un véritable privilège à l'égard des négociants-commissionnaires-exportateurs en exemptant la vente effectuée par leur intermédiaire et non pas seulement la dernière opération d'exportation; peut-être pourrait-on décider que la vente effectuée en vue d'une exportation immédiate par les soins de l'acheteur est exonérée de tous droits; mais seul le législateur peut prendre l'initiative d'une semblable mesure.

Il est vraisemblable que l'impôt sur le chiffre d'affaires a dû inciter les producteurs à se passer des intermédiaires; mais il faut ajouter: des intermédiaires inutiles; si certains fabricants ont pu avoir l'idée d'organiser eux-mêmes la vente au détail pendant ces derniers mois, cela tient autant à leur désir d'éviter l'intermédiaire qu'à celui d'obliger les détenteurs de stocks à les liquider au prix déterminé par les conditions actuelles de la production. Le commissionnaire est trop indispensable au commerce pour que son mode d'imposition actuel puisse avoir pour effet de diminuer son activité. On ne trouve dans la presse

commerciale aucun écho d'appréhensions de cette nature relativement à cette catégorie de négociants.

L'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires ne paraît pas avoir compromis le développement de notre commerce extérieur ; si l'on examine les chiffres de nos exportations, on constate que les résultats des onze premiers mois de l'année 1920 sont en excédent de 12 milliards sur ceux de la période correspondante de 1919 : nos exportations ont donc plus que doublé depuis un an. Si l'on compare ensuite nos exportations avant et après la promulgation de la loi du 25 juin 1920, on se rend compte que son application n'a nullement ralenti le mouvement ascensionnel de notre commerce extérieur ; le chiffre de nos exportations pendant les six premiers mois de l'année 1920 est de 7 milliards 780 millions ; dans les cinq mois suivants, il a été de 13 milliards ; enfin, alors que dans les onze premiers mois de l'année nos exportations dépassaient de 12 milliards le chiffre atteint dans la même période de 1919, nos importations ne s'accroissaient que de 2 milliards (32 milliards en 1920 — 30 en 1919). Ces résultats sont très encourageants et l'on peut dire en tout cas que l'impôt sur le chiffre d'affaires ne paraît pas avoir compromis notre relèvement économique.

Par contre, le rendement de cet impôt a été très inférieur aux prévisions ; pour l'ensemble des mois de juillet, d'août, de septembre et d'octobre, le total des recettes a été de 733 millions alors que les prévisions officielles escomptaient un recouvrement de 1.620 millions ; le déficit constaté est donc de 55 % environ (1).

(1) *Echos de l'Exportation*, 22 décembre 1920.

Quelle est la cause de cet état de choses ? Tient-il à l'exagération des prévisions, au manque d'habitude des redevables, à l'insuffisance du contrôle ? Il serait encore bien difficile de le dire. Toujours est-il que le Trésor n'a pas encaissé les recettes sur lesquelles on avait compté, et dont l'Etat, à l'heure actuelle, a le plus grand besoin.

Il ne serait pas impossible qu'un nouveau dégrèvement, notamment l'exemption des ventes réalisées en vue des exportations ait pour effet de donner à celles-ci un nouvel essor. Mais la preuve n'en est pas faite et les charges qui pèsent sur notre industrie sont, de par les nécessités budgétaires, déjà si nombreuses qu'on peut se demander si la suppression d'une taxe de 1,10 % pourrait avoir un effet décisif pour la conquête des marchés étrangers. L'impôt sur le chiffre d'affaires n'a pas compromis notre commerce extérieur ; le moment n'est peut-être pas venu de le modifier sur des points de détail, avant de savoir ce qu'il est susceptible de rapporter. Les circonstances présentes obligent l'Etat à demander beaucoup aux contribuables et il serait encore imprudent d'entrer dans la voie de dégrèvements dont la nécessité ne paraît pas s'imposer.

Paris, le 12 janvier 1921.

Vu, le Président :

HITIER.

Vu, le Doyen :

F. LARNAUDE.

Vu et permis d'imprimer,

Le Recteur de l'Académie de Paris :

P. APPELL.

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES GENERAUX

COLSON. — *Cours d'économie politique.*

ALLIX. — *Science des finances et législation financière française.*

JÉZE. — *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière.*

CAILLAUX. — *Les impôts en France.*

LYON-CAEN ET RENAULT. — *Traité de Droit commercial*

THALLER. — *Traité élémentaire de Droit commercial.*

II. — MONOGRAPHIES

HAUSER. — *Les méthodes allemandes d'expansion économique.*

III. — TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

Loi du 25 juin 1920. (*Journal officiel* du 26 juin 1920).

Loi du 31 juillet 1920.

Décret du 24 juillet 1920, portant règlement d'administration publique pour l'application des articles 61, 62, 67 et 70 de la loi du 25 juin 1920, relatifs à l'impôt sur le chiffre d'affaires. (*Journal officiel* du 25 juillet 1920.)

Décret relatif au classement des objets de luxe, du 26 juin 1920 (*Journal officiel* du 27 juin 1920), modifié par le décret du 24 décembre 1920 (*Journal officiel* du 1^{er} janvier 1921).

Arrêté du Ministre des finances du 4 août 1920 (*Journal officiel* du 12 août 1920.)

Arrêté du Ministre des finances du 28 août 1920. (*Journal officiel* du 29 août 1920.)

Instruction ministérielle du 29 août 1920.

Arrêté du 17 septembre 1920 du Ministre des finances. (*Journal officiel* du 18 septembre 1920.)

Circulaire du 24 septembre 1920 n° 105 du Directeur général des Douanes.

IV. — DEBATS PARLEMENTAIRES

Voir spécialement :

Chambre, séance du 23 avril 1920. (*Journal officiel* du 24 avril.)

Chambre, séance du 19 nov. 1920. (*Journal officiel* du 20 nov.)

Chambre, séance du 27 novembre 1920.

Sénat, séance du 29 mai 1920. (*Journal officiel* du 30 mai.)

V. — DOCUMENTS D'ORDRE ADMINISTRATIF

Rapport présenté au nom de la Commission chargée de déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par M. de La Lande de Calan, conseiller référendaire à la Cour des comptes, rapporteur général. (*Journal officiel* du 18 mars 1918, page 2463.)

Réponses du Ministre des finances aux questions écrites des membres du Parlement. Avis du Conseil d'Etat du 6 novembre 1920.

VI. — PUBLICATIONS DIVERSES

Bulletin de la Chambre de commerce de Paris. (A publié tous les textes relatifs à l'impôt du chiffre d'affaires, ainsi que les réponses du Ministre des finances aux questions écrites des parlementaires.)

L'Exportateur français.

Les Echos (anciens *Echos de l'Exportation*).

Bulletin de la Chambre syndicale des négociants-commissionnaires.

L'Engrais, n° du 22 octobre 1920.

Le Sémaphore de Marseille, n°s des 9, au 11 octobre 1920.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION : LE RÔLE DE LA COMMISSION DANS LE COMMERCE D'EXPORTATION	I

Importance du développement du commerce d'exportation : son influence sur la situation de la balance des comptes, les changes, la richesse publique et privée ; nécessité d'intermédiaires spécialisés dans le commerce d'exportation ; comment les commissionnaires sont qualifiés pour remplir ce rôle ; le développement de leur activité est essentiel à celle des exportations ; ils accroissent la matière imposable, mais leur taxation est très délicate de par ses répercussions ; intérêt, à ce point de vue, des dispositions de l'impôt sur le chiffre d'affaires qui les concernent.

CHAPITRE PREMIER : GÉNÉRALITÉS SUR L'IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	7
Section I ^{re} : Historique de l'impôt	7
Section II : Qu'est-ce que le chiffre d'affaires ? Sa distinction du bénéfice.	9

	Pages
Section III : <i>De l'assiette de la taxe</i>	11
Des assujettis	
Des affaires taxées.	
Affaires faites en France	
Affaires conclues avant le 1 ^{er} juillet 1920	
Règles particulières aux objets de luxe.	
Règles particulières relatives aux exemp- tions à l'exportation	
Section IV : <i>Du taux de l'impôt</i>	16
Section V : <i>De la liquidation de l'impôt</i>	17
§ 1 ^{er} : Des déclarations, déclarations d'existence, déclarations mensuelles ; la question des agences et succursales ; dérogations prévues aux règles géné- rales	
§ 2 : Du contrôle des déclarations ; obligation de tenir une comptabilité et de présenter tous documents utiles aux agents de l'Administration	
Section VI : <i>Du paiement de l'impôt</i>	22
Le paiement incombe au vendeur ; excep- tions au principe ; affaires annulées ou résiliées	
Section VII : <i>Sanctions des règles relatives à la liquidation et au paiement</i> ,	24
Appendice : <i>La taxe sur les importations</i>	26
Généralités, assiette, liquidation, paie- ment, sanctions ; compétence de l'administration des Douanes pour l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires	

	Pages
CHAPITRE II : L'APPLICATION AUX COMMISSIONNAIRES DE LA LOI SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	32
Section I ^{re} : <i>Qu'est-ce qu'un commissionnaire ?</i>	33
Le critérium fiscal est beaucoup plus large que le critérium juridique; notamment, l'acte de commerce accidentel est taxé ; distinction du commissionnaire et du repré- sentant ; le cas des négociants-commission- naires-exportateurs	
Section II : <i>De l'assiette de l'impôt considéré dans son application au commissionnaire ...</i>	42
Cas des commissionnaires-importateurs ; application du principe de l'indépen- dance du chiffre d'affaires et du béné- fice au cas où une partie de la commis- sion est abandonnée à un second intermédiaire ; difficultés spéciales aux commissionnaires-ducroire; commission- naires agissant parfois comme reven- deurs.	
Section III : <i>De la taxation des affaires d'ex- portation réalisées par les commissionnaires.</i>	51
Rappel des tarifs de la taxe sur le chiffre d'affaires et de leurs conditions d'applica- tion ; exemption des ventes à l'exportation ; le tableau C ; ventes aux étrangers de pas- sage en France ; exemption de l'impôt sur les affaires d'exportation : 1 ^o pour le com- missionnaire exportateur ; 2 ^o pour le négo- ciant vendant par son intermédiaire ; dis- tinction essentielle à faire dans l'examen de cette dernière question.	
Les exportations réalisées par l'intermédiaire des commissionnaires paient-elles moins au	

	Pages
fisc que les exportations opérées directement par le producteur lui-même ?	
Clause introduite par certains commissionnaires dans leurs notes et tendant à rejeter la charge de l'impôt sur le vendeur qui recourt à leur intermédiaire.	
Section IV : <i>Des diverses formalités imposées aux commissionnaires en vue de la liquidation et du paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires</i>	61
Déclaration d'existence ; déclarations mensuelles : dans quelles conditions les commissionnaires peuvent remettre des relevés arrêtés par périodes plus longues ; dispenses accordées aux commissionnaires à l'exportation ; qui reçoit les déclarations ? Règles spéciales aux commissionnaires en douane : le répertoire annuel ; formalités imposées en vue de la dispense d'application de la taxe de 10 % et de la dispense en cas d'exportation	
Paiement de l'impôt ; comment il peut être effectué ; principe du paiement mensuel ; paiements par acomptes	
CONCLUSION	72
<i>Fiscalité et productivité ; évolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires ; apporte-t-il une entrave au concours donné par les commissionnaires au développement des exportations ? Développement des exportations dans l'année 1920, notamment depuis l'application de l'impôt. Rendement de cet impôt. Il est imprudent d'entrer déjà dans la voie des dégrèvements.</i>	

